

MEHANIZAM PRIJENOSA POREZNE OBVEZE U OKVIRU ZAKONA O POREZU NA DODANU VRIJEDNOST

Laura, Katica

Professional thesis / Završni specijalistički

2016

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Split, Faculty of economics Split / Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:124:482447>

Rights / Prava: [In copyright](#)/[Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-11-28**

Repository / Repozitorij:

[REFST - Repository of Economics faculty in Split](#)



SVEUČILIŠTE U SPLITU

EKONOMSKI FAKULTET

POSLIJEDIPLOMSKI SPECIJALISTIČKI STUDIJ POSLOVNE

EKONOMIJE

SPECIJALISTIČKI ZAVRŠNI RAD

MEHANIZAM PRIJENOSA POREZNE

OBVEZE U OKVIRU ZAKONA O POREZU NA

DODANU VRIJEDNOST

Mentor:

Prof. dr. sc. Nikša Nikolić

Student:

Katica Laura, dipl. oec.

Split, svibanj, 2016.

SAŽETAK

Porez na dodanu vrijednost od samog početka svoje primjene zauzima značajno mjesto u strukturi ukupnih državnih prihoda. Ulaskom Republike Hrvatske u Europsku uniju hrvatski Zakon o porezu na dodanu vrijednost se skoro u potpunosti uskladio sa Šestom direktivom koja predstavlja zakonodavni akt Europske unije u području definiranja poreza na dodanu vrijednost. Jedna od bitnih promjena koja se prihvatila Šestom direktivom je mehanizam prijenosa porezne obveze. Prijenos porezne obveze podrazumijeva prijenos obveze obračuna poreza na dodanu vrijednost sa prodavatelja na kupca. U radu se analizira praksa funkcioniranja mehanizma prijenosa porezne obveze u Republici Hrvatskoj. Svrha i cilj je ukazati kakav je utjecaj ovog mehanizma na poslovanje poreznih obveznika. Nadalje, u radu se predlažu zakonodavne i tehničke mjere u cilju rješavanja neravnopravnog poreznog i financijskog položaja poreznih obveznika koji su u obvezi primjene mehanizma prijenosa porezne obveze.

Ključne riječi: Porez na dodanu vrijednost, Šesta direktiva, prijenos porezne obveze, EU

SUMMARY

From the very beginning of its implementation, value-added tax has had a significant place in the structure of total government revenue. By Croatia's entry to the European Union, Croatian Value Added Tax Act has been almost completely harmonised with the Sixth Directive representing the legislative act of the European Union in the area of defining the value added tax. One of the important changes adopted by the Sixth Directive is a reverse charge mechanism. Reverse charge mechanism means that the VAT charge shall be transferred from the purchaser to the buyer. This paper analyses the practice of reverse charge mechanism function in the Republic of Croatia. The purpose and the goal is to show the impact of said mechanism on taxpayers' business activities. Furthermore, legislative and technical measures are proposed in order to address the unequal tax and financial position of taxpayers obliged to apply the reverse charge mechanism.

Key words: Value added tax, the Sixth Directive, reverse charge mechanism, EU

SADRŽAJ:

SAŽETAK

SUMMARY

| | |
|---|-----------|
| 1. UVOD..... | 5 |
| 1.1. Problem i predmet istraživanja..... | 5 |
| 1.2. Svrha i ciljevi istraživanja..... | 8 |
| 1.3. Definiranje radnih hipoteza..... | 9 |
| 1.4. Metode istraživanja..... | 9 |
| 1.5. Struktura specijalističkog završnog rada..... | 11 |
| 2. POREZ NA DODANU VRIJEDNOST U EUROPSKOJ UNIJI..... | 12 |
| 2.1. Razvoj poreza na dodanu vrijednost u Europskoj uniji..... | 12 |
| 2.2. Razvoj Šeste Direktive..... | 19 |
| 3. MEHANIZAM PRIJENOSA POREZNE OBVEZE U SUSTAVU POREZA NA DODANU VRIJEDNOST U EUROPSKOJ UNIJI..... | 32 |
| 3.1. Pravni temelj mehanizma prijenosa porezne obveze..... | 32 |
| 3.1.1. Direktiva Vijeća 2010/23/EU..... | 36 |
| 3.1.2. Direktiva Vijeća 2013/42/EU..... | 38 |
| 3.1.3. Direktiva Vijeća 2013/43/EU..... | 43 |
| 3.2. Primjena mehanizma prijenosa porezne obveze u Europskoj uniji..... | 45 |
| 3.2.1. Primjena mehanizma prijenosa porezne obveze u međunarodnim relacijama..... | 46 |
| 3.2.2. Primjena mehanizma prijenosa porezne obveze u nacionalnim relacijama..... | 51 |
| 3.2.3. Praksa Europskog suda..... | 57 |

4. SUSTAV POREZA NA DODANU VRIJEDNOST U REPUBLICI HRVATSKOJ.64

| | |
|---|----|
| 4.1. Povijesni razvoj poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj..... | 64 |
| 4.1.1. Period do 1999. godine..... | 64 |
| 4.1.2. PDV od 2000. do kraja 2003. godine..... | 67 |
| 4.1.3. Razdoblje od 2004. do 01. srpnja 2013. godine..... | 68 |
| 4.2. Osnove funkcioniranja sustava poreza na dodanu vrijednost ulaskom Republike Hrvatske u Europsku uniju..... | 73 |
| 4.3. Trenutna usklađenost hrvatskog Zakona o porezu na dodanu vrijednost sa Šestom Direktivom..... | 79 |

5. MEHANIZAM PRIJENOSA POREZNE OBVEZE U SUSTAVU POREZA NA

DODANU VIRJEDNOST U REPUBLICI HRVATSKOJ.....85

| | |
|---|-----|
| 5.1. Pravni temelj mehanizma prijenosa porezne obveze u okviru hrvatskog Zakona i Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost..... | 85 |
| 5.2. Istraživanje primjene mehanizma prijenosa porezne obveze u Republici Hrvatskoj..... | 94 |
| 5.3. Analiza dobivenih rezultata..... | 101 |

6. ZAKLJUČAK.....103

LITERATURA.....107

PRILOZI.....109

POPIS TABLICA.....115

POPIS SLIKA.....116

1. UVOD

1.1. Problem i predmet istraživanja

Promjene u poreznom sustavu, odnosno porezne reforme uvjetovane su gospodarskim, političkim i socijalnim sustavom. Tako 90-ih godina 20. stoljeća u Hrvatskoj se provodi cjelokupna fiskalna reforma koja je pokrenuta s ciljem zadovoljenja potreba za većim državnim prihodima.

U sklopu te fiskalne reforme, usvojen je Porez na dodanu vrijednost koji je zamijenio dotadašnji Porez na promet proizvoda i usluga, kao najdugovječniji modalitet oporezivanja na našim prostorima. U studenome 1994. godine po prvi puta je sastavljen Nacrt prijedloga Zakona o porezu na dodanu vrijednost, međutim, u svibnju 1995.godine Ministarstvo financija Republike Hrvatske je donijelo Konačni prijedlog Zakona o Porezu na dodanu vrijednost, koji je bio usvojen od strane Vlade i Sabora Republike Hrvatske. Zakon o PDV-u trebao se početi primjenjivati 01. siječnja 1997. godine, ali iz političkih razloga, zbog nadolazećih izbora, primjena ovog Zakona bila je odgođena za 01. siječnja 1998. godine.¹ Već u prvoj godini primjene poreza na dodanu vrijednost, fiskalni učinci na proračun Republike Hrvatske bili su iznad očekivanih, odnosno prikupljeno je 20.228.200 milijuna kuna što je 46,17% ukupnih prihoda.²

Međutim, u 1999. godini došlo je do značajnih promjena u sustavu poreza na dodanu vrijednost, uvedena je nulta stopa poreza na dodanu vrijednost, da bi regresivnost PDV-a bila izražena u manjoj mjeri, odnosno da bi se povećao socijalni učinak ovog poreza. Ove promjene bile su u suprotnosti sa stajalištima stranih stručnjaka koji su smatrali da se veći prihodi od PDV-a ostvaruju ukoliko država prilikom oporezivanja koristi jednu stopu sa širokom bazom i malim brojem poreznih oslobođenja.³ Uvođenje nulte stope PDV-a dovelo je do smanjenja prihoda od PDV-a u 1999. godini za 1,97% u odnosu na 1998. godinu, a udio

¹ Prilagođeno; Jelčić, B., Bejaković, P. ; Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj, Zagreb, HAZU, 2012., str. 180-184, dostupno na: <http://www.ijf.hr/upload/files/file/knjige/bejaković-jelcic.pdf> (02.12.2012.)

² Izvor: Ministarstvo financija, Registar Godišnjih financijskih izvještaja, dostupno na: www.mfin.hr

³ Prilagođeno; Jelčić, B., Bejaković, P. ; Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj, Zagreb, HAZU, 2012., str.184, dostupno na: <http://www.ijf.hr/upload/files/file/knjige/bejaković-jelcic.pdf> (02.12.2012.)

prihoda od poreza na dodanu vrijednost u ukupnim prihodima državnog proračuna spustio se na 42,78%.⁴

Porez na dodanu vrijednost, od samog početka svoje primjene zauzima značajno mjesto u strukturi ukupnih državnih prihoda. Kroz godine, udio PDV-a u ukupnim državnim prihodima je oscilirao, ali i dalje je najizdašniji porez u okviru hrvatskog poreznog sustava.

U Europskoj uniji porez na dodanu vrijednost je obvezatan za sve države članice, a njegova ujednačenost među državama članicama vrlo je visoka zahvaljujući donošenju Šeste Direktive⁵ koja predstavlja zakonodavni okvir na području stvaranja zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost. Republika Hrvatska je od trenutka uvođenja PDV-a u svoj porezni sustav, svoj Zakon o porezu na dodanu vrijednost gradila na temelju odredbi Šeste Direktive. Ulaskom Republike Hrvatske u Europsku uniju stupio je na snagu novi Zakon o porezu na dodanu vrijednost koji je skoro u potpunosti ujednačen sa Šestom Direktivom, uz još neka mala odstupanja čija se usklađenja očekuju u budućnosti.

Šesta Direktiva je vrlo opsežan zakonodavni akt koji uređuje različita područja poreza na dodanu vrijednost. Važno je istaknuti kako su se preuzimanjem ovog zakonodavnog akta prihvatila neka nova pravila u oporezivanju. Neke od bitnih promjena koje su se prihvatile, definirane su člancima 194. do 200. Šeste Direktive, a odnose se na mehanizam prijenosa porezne obveze, odnosno na mehanizam obrnutog terećenja kupaca.

Ovaj mehanizam u propisima Europske unije nalazi se pod terminom „reverse charge“ ili u praksi je popularan termin „tax shift“, odnosno „prijenos poreza“. Prijenos porezne obveze podrazumijeva prijenos obveze obračuna poreza na dodanu vrijednost sa prodavatelja na kupca, odnosno onoga kojem je dobro prodano ili usluga izvršena. Ovaj mehanizam u početku nije imao pravno uporište u Šestoj Direktivi, ali njenim izmjenama i sistematiziranjem 2006. godine i ovaj mehanizam je uvršten u okvir sustava poreza na dodanu vrijednost Europske unije, jer se pokazao kao izuzetno dobro sredstvo protiv prijevara u sustavu PDV-a i to u sektorima gdje je visoka porezna osnovica i gdje je uključen veliki broj malih obveznika.

⁴ Izvor: Ministarstvo financija, Registar Godišnjih financijskih izvještaja, dostupno na: www.mfin.hr

⁵ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ-a o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

Izmjenama Šeste Direktive, ovaj mehanizam je moguće primjenjivati u sektorima građevinarstva, sakupljanja otpada ili distribuciji stakleničkih plinova.

Problem istraživanja ovog rad prema tome bit će problem implementacije odredbi Šeste Direktive u hrvatski Zakon o porezu na dodanu vrijednost, posebice implementacija mehanizma prijenosa porezne obveze. Naime, primjena ovog mehanizma nametnula je hrvatskim poreznim obveznicima, posebice onim poreznim obveznicima koji obavljaju građevinske usluge, brojna pitanja vezana uz njegovu primjenu u praksi te koje eventualne posljedice na njihovo poslovanje može prouzročiti primjena ovog mehanizma. Nadalje, pored poduzeća koja obavljaju građevinske usluge, nedoumice oko posljedica ovog mehanizma imaju i poduzeća koja ne obavljaju građevinske usluge, već je njihov djelokrug u okviru neke druge uslužne djelatnosti. Pošto je primjena mehanizma prijenosa porezne obveze nužnost, a ne izbor, porezni obveznici koji obavljaju građevinske usluge i s obzirom na širok spektar usluga koje obavljaju, suočeni su sa dvojama oko primjene ovog mehanizma iako su Pravilnikom o Porezu na dodanu vrijednost⁶ definirane građevinske usluge koje podliježu ovom mehanizmu. Nadalje, porezni obveznici koji ne spadaju u sektor građevinarstva suočeni su također sa dvojama oko primjene ovog mehanizma, u smislu ukoliko su zaprimili račun od građevinskog poduzeća sa klauzulom „prijenos porezne obveze“, trebaju provjeriti dali je to građevinsko poduzeće imalo pravo na prijenos poreza. Tako odgovornost za primjenu ovog mehanizma ili pak s druge strane neprimjenu ovog mehanizma, snose jednako i pružatelj građevinskih usluga, a i primatelj tih usluga, jer s jedne strane može doći do utaje poreza, a s druge do dvostrukog plaćanja poreza na dodanu vrijednost u državni proračun.

Iz navedenog problema proizlazi **predmet istraživanja** ovog specijalističkog završnog rada.

U radu će biti obrađena problematika primjene mehanizma prijenosa porezne obveze u okviru hrvatskog Zakona o porezu na dodanu vrijednost⁷. S jedne strane, ukazat će se kakav je porezni status građevinskih poduzeća, koji s obzirom na djelatnost koju obavljaju imaju mogućnost primjene mehanizma prijenosa porezne obveze, dok s druge strane obradit će se porezni problemi s kojima se susreću poduzeća čija osnovna djelatnost nije u okviru sektora

⁶ Pravilnik o Porezu na dodanu vrijednost (NN 79/13, 85/13-ispravak, 160/13, 35/14)

⁷ Zakon o Porezu na dodanu vrijednost (NN 73/13, 148/13, Rješenje USRH 99/13)

građevinarstva, koji prema Šestoj Direktivi odnosno prema hrvatskom Zakonu o porezu na dodanu vrijednost nemaju mogućnost primjene mehanizma prijenosa porezne obveze. Nadalje, istražiti će se jesu li su Pravilnikom o porezu na dodanu vrijednost, dovoljno ili pak nedovoljno dobro definirani poslovi u okviru djelatnosti koje su pod mehanizmom prijenosa porezne obveze, gdje je na osnovu nedovoljne definiranosti otvorena mogućnost utaje poreza.

1.2. Svrha i ciljevi istraživanja

Svrha ovog rada je pojasniti široj javnosti kakav je utjecaj mehanizma prijenosa porezne obveze na poslovanje poreznih obveznika te s kojim problemima su porezni obveznici suočeni kada imaju zakonsku obvezu korištenja ovog mehanizma.

Šesta Direktiva i u skladu s njom, hrvatski Zakon o PDV-u predstavljaju teorijsku osnovu mehanizmu prijenosa porezne obveze, ne ukazujući na porezni status svih sudionika ovog mehanizma. Osnovno obilježje mehanizma prijenosa porezne obveze je neutralnost na financijski položaj kupca koji obračunani PDV sučeljava s ulaznim PDV-om.

Porezni obveznici, koji obavljaju građevinske usluge, primorani su u skladu sa novim Zakonom o PDV-u, primjenjivati ovaj mehanizam, bez saznanja utjecaja ovog mehanizma na njihovo poslovanje i s kojim posljedicama će na kraju biti suočeni. S druge strane, s istim dvojabama suočeni su i porezni obveznici koji prema Zakonu o PDV-u nemaju mogućnost primjene mehanizma prijenosa porezne obveze, ali posluju s poreznim obveznicima koji su obveznici ovog mehanizma.

Ciljevi istraživanja ovog rada su:

- Analizirati promjene zakonodavne regulative na području poreza na dodanu vrijednost ulaskom Republike Hrvatske u Europsku uniju, sa ciljem postizanja što veće usklađenosti sa Šestom Direktivom,
- Sagledati kako su se promjene u zakonodavnoj regulativi na području poreza na dodanu vrijednost odrazile na porezne subjekte u Republici Hrvatskoj,
- Proučiti kako su se promjene u području poreza na dodanu vrijednost reflektirale na sektor građevinarstva,

- Analizirati efekte mehanizma prijenosa porezne obveze na porezne subjekte koji se nalaze na početku, u sredini i na kraju poreznog lanca,
- Ukazati na nedostatke Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost prilikom njegova tumačenja u praksi kada je riječ o mehanizmu prijenosa porezne obveze.

1.3. Definiranje radnih hipoteza

Na osnovi definiranih problema kao i predmeta istraživanja određuje se **glavna hipoteza istraživanja**:

H1) Primjena mehanizma prijenosa porezne obveze različito se reflektira na visinu porezne obveze gospodarskih subjekata u ovisnosti je li se nalaze na početku ili na kraju poreznog lanca.

Glavnu hipotezu ćemo dokazivati preko **dvije pomoćne hipoteze**:

H01) Primjena mehanizma prijenosa porezne obveze pozitivno se reflektira na smanjenje porezne obveze gospodarskih subjekata koji se nalaze na početku poreznog lanca.

H02) Primjena mehanizma prijenosa porezne obveze negativno se reflektira na smanjenje porezne obveze gospodarskih subjekata koji se nalaze na kraju poreznog lanca.

1.4. Metode istraživanja

Izrada rada temeljena je na metodama primjerenim istraživanjima u društvenim znanostima kao što su:⁸

Induktivna metoda zaključivanja – sistemska i dosljedna primjena induktivnog načina zaključivanja u kojem se na temelju pojedinačnih ili posebnih činjenica dolazi do zaključka o općem sudu, od zapažanja konkretnih pojedinačnih slučajeva dolazi do općih zaključaka.

Deduktivna metoda zaključivanja - sustavna i dosljedna primjena deduktivnog načina zaključivanja u kojem se iz općih stavova izvode posebni, pojedinačni, iz općih postavki

⁸ Zelenika, R.: Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela, Ekonomski fakultet u Rijeci, Rijeka, 2000., str. 295. – 310.

dolazi se do konkretnih pojedinačnih zaključaka, iz jedne ili više tvrdnji izvodi se neka nova tvrdnja koja proizlazi iz prethodnih tvrdnji.

Metoda analize podataka – postupak znanstvenog istraživanja i objašnjenja stvarnosti putem raščlanjivanja složenih pojmova, sudova i zaključaka na njihove jednostavnije sastavne dijelove i elemente i izučavanje svakog dijela za sebe i u odnosu na druge dijelove, odnosno cjeline.

Metoda sinteze podataka – postupak znanstvenog istraživanja i objašnjavanja stvarnosti putem spajanja, sastavljanja jednostavnih misaonih tvorevina u složene i složenijih u još složenije, povezujući izdvojene elemente, pojave, procese i odnose u jedinstvenu cjelinu u kojoj su njezini dijelovi uzajamno povezani.

Metoda deskripcije – postupak jednostavnog opisivanja činjenica, procesa i predmeta u prirodi i društvu te njihovih empirijskih potvrđivanja odnosa i veza, ali bez znanstvenog tumačenja i objašnjavanja.

Nadalje, u radu će se koristiti i **statistička metoda – analiza vremenskih nizova putem indeksa** u svrhu kvantitativnog iskazivanja utjecaja poreznih promjena na poslovanje poreznih obveznika.

1.5. Struktura specijalističkog završnog rada

Rad zajedno sa uvodom i zaključkom ima šest poglavlja.

U uvodnom dijelu definirat će se problem i predmet istraživanja, svrha i ciljevi istraživanja, hipoteze istraživanja, metode istraživanja te će se obrazložiti struktura specijalističkog završnoga rada.

U drugom dijelu rada obradit će se povijest razvoja sustava poreza na dodanu vrijednost u Europskoj uniji. Posebna pozornost biti će na definiranju osnovnih značajki Direktive Vijeća 2006/112/EZ odnosno Šeste Direktive kao zakonodavnog okvira na polju usklađivanja poreza na dodanu vrijednost, uz cjelovit prikaz svih poglavlja navedene Direktive Vijeća.

U trećem dijelu, u okviru Šeste Direktive posebice će se definirati pravni temelj mehanizma prijenosa porezne obveze uz detaljan prikaz triju Direktiva Vijeća koje ističu ovaj mehanizam kao djelotvorno sredstvo u suzbijanju poreznih prijevara u pojedinim djelatnostima. Nadalje, prikazat će se praksa zemalja članica Europske unije koje primjenjuju mehanizam prijenosa porezne obveze u isporukama i stjecanjima sa drugim državama članicama. te u tuzemnom prometu, s naglaskom na građevinsku djelatnost. Ujedno, prikazat će se i kakva je praksa Europskog suda u pojedinim slučajevima kada se primjenjuje mehanizam prijenosa porezne obveze.

U četvrtom dijelu obradit će se povijest razvoja sustava poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj. Nadalje, obradit će se stupanj usklađenosti hrvatskog Zakona o porezu na dodanu vrijednost sa Šestom Direktivom odnosno način funkcioniranja i poimanja poreza na dodanu vrijednost ulaskom Republike Hrvatske u Europsku uniju.

U petom dijelu definirat će se pravni temelj mehanizma prijenosa porezne obveze u okviru hrvatskog Zakona i Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost, a ujedno ukazati će se na određene nedostatke Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost s kojima se susreću poduzetnici kada primjenjuju mehanizam prijenosa porezne obveze. Na kraju, prikazat će se praksa funkcioniranja mehanizma prijenosa porezne obveze u Republici Hrvatskoj.

Sinteza cjelokupnog rada, kao i osvrt na istraživanje nalaze se u zaključku.

2. POREZ NA DODANU VRIJEDNOST U EUROPSKOJ UNIJI

Tematika ovog poglavlja bit će prezentirana kroz dva dijela. U prvom dijelu prikazat će se razvoj poreza na dodanu vrijednost u Europskoj uniji, dok će se kroz drugi dio prikazati cjeloviti razvoj Šeste Direktive kao pravne osnove poreza na dodanu vrijednost u Europskoj uniji.

2.1. Razvoj poreza na dodanu vrijednost u Europskoj uniji

Porez na dodanu vrijednost možemo definirati kao porez koji se obračunava i plaća u svim fazama proizvodnog i prometnog ciklusa, ali tako da se u svakoj fazi oporezuje samo iznos dodane vrijednosti koja se ostvarila u toj fazi proizvodno – prometnog ciklusa. Ideja o oporezivanju prometa primjenom poreza na dodanu vrijednost prvi put se javila 1918. godine odnosno 1919. godine. Prvi koji je iznio zamisao o zamjeni bruto-svefaznog poreza na promet u porez na dodanu vrijednost bio je njemački tvorničar i porezni savjetnik Wilhelm von Siemens. On je smatrao da bi Njemačka trebala uvesti „oplemenjeni porez na promet“ umjesto bruto – svefaznog poreza.⁹

Posebnu važnost u povijesnom tijeku uvođenja poreza na dodanu vrijednost ima 1957. godina. Te godine osnovana je Europska ekonomska zajednica (EEZ), tzv. Rimskim ugovorom, koja je imala najjači utjecaj na uključivanje poreza na dodanu vrijednost u porezne sustave suvremenih država odnosno na zamjenu bruto svefaznog, višefaznog ili jednofaznog poreza na promet porezom na dodanu vrijednost. Europska ekonomska zajednica je 1986. godine promijenila naziv u Europsku uniju. U čl. 99. Ugovora o osnivanju EEZ-a iz 1957. godine države članice (Njemačka, Italija, Francuska, Belgija, Luksemburg i Nizozemska) preuzele su obvezu međusobnog usklađenja propisa kojima se uređuje oporezivanje prometa i drugih posrednih poreza. Da bi se realizirao ovaj cilj EEZ je 1960. godine osnovala Komisiju za fiskalna i financijska pitanja na čelu sa sveučilišnim profesorom Fritzom Neumarkom, čija

⁹ Prilagođeno; Šimović, J., Šimović, H.: Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije, Pravni fakultet Zagreb, Zagreb, 2006., str. 125

je zadaća bila pregledavanje fiskalnih sustava država članica i predlaganje metoda za njihovu harmonizaciju.¹⁰

Komisija je tako 1963. godine predložila da zemlje članice EEZ-a izvrše zamjenu postojećeg sustava oporezivanja prometa odnosno iz bruto svefaznog poreza na promet u neto svefazni porez na promet, tj. porezom na dodanu vrijednost. Na temelju ovog prijedloga, Vijeće EEZ-a donijelo je odluku da se u državama članicama Zajednice oporezivanje prometa isključivo vrši porezom na dodanu vrijednost. Ovaj porez su preuzele i u svoje porezne sustave implementirale i druge države kao što su Švedska, Velika Britanija, Danska i Portugal, koje u tom trenutku nisu bile članice EEZ-a te koje su pri oporezivanju prometa primjenjivale jednofazni porez na promet.¹¹

Osnovni argumenti zbog kojih su zemlje, koje nisu bile članice EEZ-a i koje su primjenjivale jednofazni porez na promet, prihvatile nov način oporezivanja porezom na dodanu vrijednost leže u činjenici da su tako nastojali svoj sustav oporezivanja prometa harmonizirati s onim u Zajednici (tzv. tiha harmonizacija – usklađivanje u oporezivanju koje nije obveza, koje ne proistječe iz članstva u EEZ-u nego iz potrebe da se olakša vanjskotrgovinska razmjena s njezinim članicama), te time bi došlo do smanjenja mogućnosti porezne evazije.¹²

Postupak usklađivanja općeg poreza na promet u okviru Europske unije moguće je promatrati kroz tri faze: ugrađivanje poreza na dodanu vrijednost u porezne sustave država članica, zatim usklađivanje porezne osnovice poreza na dodanu vrijednost u tim državama i nastojanje izjednačavanja broja i visina poreznih stopa.¹³

¹⁰ Prilagođeno; Jelić, B.: Javne financije, RRIF PLUS, Zagreb, 2001., str.325

¹¹ Prilagođeno; Jelić, B.: Javne financije, RRIF PLUS, Zagreb, 2001., str.325

¹² Ibidem.

¹³ Prilagođeno; Mijatović, N.: Usklađivanje poreza pod okriljem EU, RRIF, 4/10, str.126

Nakon konačnog prihvaćanja prijedloga Komisije za fiskalna i financijska pitanja o prihvaćanju poreza na dodanu vrijednost, Vijeće 11. travnja 1967. godine donosi Prvu i Drugu direktivu.¹⁴

Prva direktiva Vijeća o usklađivanju pravnih propisa država članica o općem porezu na promet (67/227/EEZ od 11.04.1967. godine) zahtijeva od država članica da svoj sustav poreza na promet zamijene do 01. siječnja 1970. godine sa sustavom poreza na dodanu vrijednost. Međutim, do ove zamjene nije u svim državama članicama došlo u navedenom roku.¹⁵

Druga direktiva Vijeća o usklađivanju pravnih propisa država članica o strukturi i modalitetima primjene zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost precizirala je da bi sustav poreza na dodanu vrijednost koji se uvodi trebao biti potrošnog tipa. Na temelju ove direktive određeno je da način oporezivanja isporuke dobara i usluga u zemlji, zatim oporezivanje uvoza, te oslobođenje od oporezivanja izvoza bude u skladu sa načelom odredišta robe kako bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje. Nadalje, ova direktiva odredila je da se uz jednu standardnu stopu može uvesti i povišena i snižena porezna stopa, ali pri tom ne precizirajući visinu tih stopa.¹⁶

Treća, Četvrta i Peta direktiva su direktive kojima se prvobitni rokovi za uvođenje zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost produžuju do kraja 1973. godine, budući države članice nisu uvele zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost do roka koji je bio određen Prvom direktivom.¹⁷

Polazna točka usklađivanja porezne osnovice PDV-a bila je Odluka Vijeća od 1970. godine o financiranju proračuna Europske ekonomske zajednice vlastitim sredstvima i to počevši od 01. siječnja 1975. godine. Kako porez na dodanu vrijednost ima značajan udio u strukturi prihoda EEZ-a bilo je potrebno provesti usklađivanje porezne osnovice kako ne bi došlo do

¹⁴ Prilagođeno; Mijatović, N: Oporezivanje prometa, Zagreb, Pravni fakultet sveučilišta u Zagrebu, 2005., str.73

¹⁵ Prilagođeno; Mijatović, N: Oporezivanje prometa, Zagreb, Pravni fakultet sveučilišta u Zagrebu, 2005., str.73-74

¹⁶ Ibidem., str.74

¹⁷ Ibidem., str.74

toga da proračunski teret EEZ-a uslijed različitih i neusklađenih poreznih osnovica poreza na dodanu vrijednost bude nepravedno raspodijeljen na države članice, te bi došlo do neujednačene visine uplaćenih nacionalnih doprinosa. Na temelju ove odluke izrađena je Šesta direktiva o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost i jedinstvenoj poreznoj osnovici.¹⁸

17. svibnja 1977. godine Vijeće je donijelo Šestu direktivu 77/388/EEZ o usklađivanju zakona država članica vezano za porez na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost i jedinstvena porezna osnovica. Ova direktiva predstavlja temelj europskog poreza na dodanu vrijednost. Tijekom godina je više puta nadopunjavana, te svakoj državi članici predstavlja okvir za izgradnju vlastitog sustava PDV-a. Šesta direktiva ulazi samo u područje zajedničke porezne strukture, ali bez doticaja pitanja o ujednačavanju poreznih stopa. Ujednačena je porezna baza zajedničkom listom aktivnosti koje podliježu oporezivanju, skupine dobara i usluga na koje se može primjenjivati snižena stopa PDV-a, te porezna oslobođenja. Nadalje, došlo je do važnog pojednostavljenja sustava tako što su nacionalni carinski dokumenti zamijenjeni jedinstvenim zajedničkim dokumentima za robu kojom se trguje.¹⁹

Stvaranje jedinstvenog unutarnjeg tržišta omogućilo je i ubrzalo harmonizaciju indirektnih poreza. Četiri temeljne slobode (sloboda kretanja proizvoda, usluga, kapitala i ljudi) zahtijevaju ukidanje fiskalnih barijera koje u svakom slučaju ne mogu funkcionirati bez graničnih kontrola. Na temelju ovog države članice koje primjenjuju sustav PDV-a, prepuštaju kontrolu nad definiranjem osnovica i stopa centralnoj vlasti, tj. provode poreznu unifikaciju. Vanjski promatrači Unije (oni mogu sudjelovati u raspravama, međutim ne mogu glasovati niti vršiti neke druge zadaće) i pojedine države članice su tvrdile kako se granične prepreke mogu ukinuti i bez izjednačavanja poreznih stopa, što je ispravno, jer u Europskoj uniji porezna harmonizacija se mora provesti, a unifikacija poreznih stopa nije uvjet za to. Na temelju ovog argumenta Komisija je predložila unifikaciju tržišta od 1993. godine harmonizacijom poreza sa primjenom ograničenog principa izvora. Prvi korak se sastojao od

¹⁸ Ibidem., str.75

¹⁹ Prilagođeno; Barić-Punda, V., Grčić, B., Pečarić, M.: Hrvatska i EU, Ekonomski fakultet u Splitu, 2006., str. 98

usklađivanja stopa PDV-a zemalja članica na 4-9% za sniženu stopu PDV-a i 14-20% za standardnu. Vijeće je naglasilo da će ovaj prijedlog uzrokovati poteškoće zemljama s jako visokim ili niskim stopama indirektnih poreza, te u zemljama čiji se prihodi uvelike oslanjaju na njih.²⁰

Pojedine države članice nisu se slagale sa ovakvim prijedlogom harmonizacije, argumentirajući da bi na taj način izgubile veliki dio svog fiskalnog suvereniteta. Zbog toga što promjene u oporezivanju zahtijevaju jednoglasnost, početni prijedlog vodio je kompromisu koji nije ubrzao proces harmonizacije. Nakon jako dugih pregovora, 01. siječnja 1993. godine prihvaćen je Tranzitni sustav jedinstvenog tržišta sa sljedećim glavnim točkama²¹:

- Sve zemlje članice moraju primjenjivati pravno obvezujuću standardnu stopu od minimalno 15%
- Članicama je ponuđena opcija korištenja do 2 reducirane stope na manje od 5%; stope niže od 5% i one od 0% ostaju na snazi samo u onim zemljama koje su ih počele primjenjivati prije 1993. godine
- U praksi se i dalje koristi načelo destinacije, ali bez graničnih kontrola, oporezivi proces uvoza zamijenjen je akvizicijom
- Porezni prihodi alociraju se u zemlji potrošnje osnivanjem centralne klirinške kuće koja namiruje porezne dugove i potraživanja među zemljama prema iznosima njihove dodane vrijednosti u dobrima kojima se trguje
- Pojedinci koji putem pošte ili telefona kupuju dobra u drugim zemljama Uniji dužni su platiti PDV u svojoj zemlji, jednako kao da su navedena dobra uvezena - druga opcija je osobna kupnja prelaskom preko granice i plaćanjem PDV-a u zemlji u kojoj je proizvod i kupljen.

Tranzitni sustav se pokazao skupim, administrativno kompleksnim i diskriminirajućim prema međudržavnoj u korist unutardržavne trgovine. Na osnovu toga stvorene su barijere u unutrašnjoj trgovini Unije što je ometalo djelovanje slobodnog tržišta. Postoje određeni

²⁰ Ibidem.

²¹ Barić-Punda, V., Grčić, B., Pečarić, M.: Hrvatska i EU, Ekonomski fakultet u Splitu, 2006., str. 99

planovi za zamjenu tranzitnog sustava, ali on je još uvijek na snazi. Iako je prethodno navedenim promjenama učinjeno dosta po pitanju harmonizacije same strukture PDV-a, razlike u stopama koje se primjenjuju među zemljama članicama i dalje su značajne. Ove razlike nisu predstavljale veći problem pri primjeni principa odredišta. Ono što je taj princip učinilo neprimjenjivim na unutarnjem tržištu Unije bilo je ukidanje graničnih kontrola 1993. godine, što je rezultiralo uvođenjem hibridnog tranzicijskog sustava kao kombinacijom principa izvora i odredišta.²²

Po njemu se osobe izvan sustava PDV-a oporezuju po principu izvora, a osobe u sustavu po principu odredišta. Vijeće u lipnju 1996. godine predlaže paket mjera za rješavanje postojećih problema i kreće prema zajedničkom sustavu PDV-a baziranom na principu izvora. Da bi se popravio tranzitni sustav i ispunili zahtjevi jedinstvenog tržišta, novi sustav mora²³

- Zaustaviti segmentaciju tržišta na nacionalna porezna područja
- Biti jednostavan
- Osigurati jednaki tretman svih transakcija unutar zajednice
- Garantirati efektivno oporezivanje i kontrolu održavanja nivoa prihoda od PDV-a.

Ovaj paket mjera fokusiran je na jedinstvenu primjenu, modernizaciju sustava i prijelaz na princip izvora. Da bi se ovi ciljevi postigli sve varijante i iznimke koje su članicama trenutno dozvoljene morat će se primjenjivati jednoznačno i konzistentno, s užom suradnjom među službenicima poreznih uprava. Komisija je predložila još nekoliko proceduralnih poboljšanja i pojednostavljenja prateći program poznat kao SLIM koji predstavlja jednostavnija pravila na unutarnjem tržištu, a uključuje: jaču suradnju među članicama u naplati PDV-a, zamjenu primjene sadašnje procedure refundiranja novim mehanizmom koji bi dozvoljavao obračun PDV-a plaćenog bilo gdje u vlastitoj zemlji, ukidanje postojećeg pravila da trgovci koji provode transakcije podložne oporezivanju moraju imenovati svog zastupnika u zemljama članicama u kojima nemaju podružnicu, stvaranje jedinstvenih kontaktnih punktova u svim

²² Prilagođeno; Barić-Punda, V., Grčić, B., Pečarić, M.: Hrvatska i EU, Ekonomski fakultet u Splitu, 2006., str. 100

²³ Barić-Punda, V., Grčić, B., Pečarić, M.: Hrvatska i EU, Ekonomski fakultet u Splitu, 2006., str. 100

članicama koji bi olakšali proces registracije kompanija te uvođenje novih poreznih dogovora oko elektronskog fakturiranja.²⁴

Vijeće je 1999. godine, da bi prekinulo iskrivljavanje tržišnog natjecanja na području telekomunikacija, prihvatilo pravilo koje tu vrstu usluga pruženu kupcima u Uniji čini podložnom oporezivanju, a onima izvan nje neoporezivom. Na području e-trgovine je dogovoreno da se ona tretira poput usluga. U praksi proces harmonizacije nailazi na probleme u pogledu usklađivanja poreznih stopa i porezne strukture koji su osnovni put ka uspostavi konačnog sustava oporezivanja PDV-om. U članku 93. Ugovora o Europskoj uniji nalazi se temelj za harmonizaciju neizravnih poreza, odnosno razmatra se kako zakonodavstvo različitih država članica o porezima na promet, može biti harmonizirano u interesu zajedničkog tržišta. Harmonizacija se ne smatra jednostavno unificiranje poreznih propisa u smislu da se izbrišu sve razlike u poreznim propisima država članica, nego takvo usklađivanje poreznih propisa koje će pridonijeti ostvarivanju gospodarskih i drugih ciljeva integracije, te je osnovni cilj harmonizacije da sve države članice imaju iste porezne oblike i porezne osnovice. Međutim, Komisija ne odustaje od dugoročnog cilja uspostave principa izvora, pojednostavljenja i modernizacije sustava poreza na dodanu vrijednost.²⁵

Kako je Šesta direktiva u više navrata mijenjana i nadopunjavana, postala je nepregledna i nerazumljiva, pa je stoga Europska Komisija donijela odluku o nužnosti uređivanja propisa o PDV-u.

Tako je 28. studenoga 2006. godine usvojena sistematizirana Direktiva Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu oporezivanja PDV-om koja se primjenjuje od 01. siječnja 2007. godine. Direktiva Vijeća 2006/112/EZ u stvari je pročišćeni tekst Šeste direktive, te se u praksi ona i dalje naziva „Šestom direktivom“.

²⁴ Prilagođeno; Barić-Punda, V., Grčić, B., Pečarić, M.: Hrvatska i EU, Ekonomski fakultet u Splitu, 2006., str. 100 - 101

²⁵ Ibidem., str.101

2.2. Razvoj Šeste direktive

Osnovne odrednice europskog poreza na dodanu vrijednost sadržane su u Šestoj direktivi Europske unije. Porez na dodanu vrijednost razlikuje se od većine ostalih poreza po tome što je on nastao u sklopu nadnacionalne tvorevine - Europske unije, a ne kao većina drugih poreza koji su nastali u pojedinim državama članicama te su preuzimani u porezne sustave drugih država članica. Bitno područje u kojem je Europska unija trebala djelovati kako bi postigla glavni cilj svojeg osnivanja, jedinstveno unutarnje tržište, bilo je područje oporezivanja.

Šesta Direktiva predstavlja sekundarni izvor prava Europske unije. Države članice ulaskom u Europsku uniju obvezane su usvajanjem navedene Direktive provesti odgovarajuće usklađenje domaćeg Zakona o porezu na dodanu vrijednost sa europskim zakonom. Ova Direktiva uređuje da se na temelju njenih odredaba donesu pravni propisi o porezu na dodanu vrijednost kojima bi se na nacionalnoj razini, ali i na razini Zajednice, stvorili ravnopravni uvjeti natjecanja i omogućilo slobodno kretanje dobra i usluga. 17. svibnja 1977. godine Vijeće je donijelo Šestu Direktivu (Direktiva Vijeća 77/388/EEC) o usklađivanju zakona država članica vezano za porez na promet, zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost. Ona predviđa široko ujednačenje pravnih propisa u području PDV-a u svim zemljama članicama EU. Direktiva u mnogim područjima sadržava konačne propise koji su obvezujući za sve zemlje članice, međutim, državama članicama dopušta određena izuzeća i odstupanja i manevarski prostor u provedbi nacionalnih propisa vezanih za područja na kojima Vijeće prilikom donošenja ove Direktive nije toliko smatralo nužnim za provođenje jedinstvenog pravnog izjednačavanja. Ova Direktiva trebala je biti ugrađena u nacionalna zakonodavstva do 01. siječnja 1978. godine, ali je rok za provedbu bio produžen do 01. siječnja 1979. godine. Donošenjem Šeste Direktive pobliže su se odredile i uskladile odredbe europskog PDV-a, odnosno njome je utvrđena jedinstvena porezna osnovica za države članice.

Nakon donošenja Direktive Vijeća 77/388/EEC doneseno je više od trideset drugih direktiva koje su se odnosile na PDV, te je bilo uglavnom riječ o tehničkim preinakama i dopuni pojedinih odredbi sadržanih u Šestoj Direktivi. Uslijed brojnih izmjena europski propisi o PDV-u postali su nepregledni i nerazumljivi, te je Europska Komisija donijela odluku o nužnosti uređivanja propisa o PDV-u.

Tako 28. studenog 2006. godine s primjenom od 01. siječnja 2007. godine usvojena nova sistematizirana Direktiva Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu oporezivanja PDV-om koja predstavlja konsolidiranu verziju europskih propisa o PDV-u, bez da je pritom trebalo mijenjati važeće pravne propise, odnosno nova Direktiva predstavlja pročišćeni tekst Šeste Direktive. Ovakav preoblikovani i pročišćeni tekst Direktive Vijeća 2006/112/EZ mnogo je jasniji, racionalniji, pogodniji za razumijevanje funkcioniranja sustava poreza na dodanu vrijednost u EU. Pošto je Šesta Direktiva zbog višegodišnje uporabe postala sinonim za zakonodavni okvir oporezivanja PDV-om, i danas se koristi pojam „Šesta Direktiva“, iako se radi o Direktivi Vijeća 2006/112/EZ.

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ iznimno je obiman zakonski akt i koji sadrži 15 „glava“ od kojih većina ima zasebna poglavlja koja sadrže odjeljke i članke. U nastavku prezentirati će se sadržaj „glava“ unutar Direktive Vijeća.²⁶

Glava I. – Predmet i područje primjene

Svrha donošenja Šeste Direktive jest uspostavljanje zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost.

Načelo zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost zahtijeva primjenu na dobra i usluge općeg poreza na potrošnju, koji je točno proporcionalan cijeni tih dobra i usluga, bez obzira na broj transakcija obavljenih prije faze u kojoj se naplaćuje porez. Porez na dodanu vrijednost naplativ je nakon odbitka iznosa PDV-a koji izravno snose različite troškovne komponente u prijašnjim fazama.

Glava II. – Teritorijalna primjena

„Zajednica“ i „područje Zajednice“ označava područja država članica. „Država članica“ i „područje države članice“ označava područje svake države članice Zajednice na koju se primjenjuje Ugovor o osnivanju Europske zajednice. „Treća zemlja“ označava bilo koju državu ili područje na koje se ne primjenjuje Ugovor o osnivanju Europske zajednice, dok

²⁶ Prilagođeno; detaljnije vidjeti u: Kalčić, R., Kuliš, D., Kesner-Škreb, M.: Vodič kroz europske direktive o porezu na dodanu vrijednost, Zagreb, IJF, 2012.

termin „treća područja“ označavaju područja koja čine dio carinskog područja Zajednice: planinu Athos, Kanarsko otočje, francuske prekomorske departmente, Alandsko otočje i Kanalske otoke. Ujedno Šesta Direktiva se pored prethodno navedenih područja ne primjenjuje na sljedeća „treća područja“ koja nisu dio carinskog područja Zajednice: otok Heligoland, područje Büsingena, Ceutu, Melillu, Livigno, Campione d'Italia i talijanske vode jezera Lugano.

Glava III. – Porezni obveznici

Pojam poreznog obveznika prema članku 9. označava svaku osobu koja na bilo kojem mjestu samostalno obavlja bilo kakvu gospodarsku djelatnost, bez obzira na svrhu i rezultate te djelatnosti. Svaka djelatnost proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarske i poljoprivredne djelatnosti, te djelatnosti slobodnih zanimanja smatra se „gospodarskom aktivnošću“. Nadalje, gospodarskom aktivnošću smatra se i iskorištavanje materijalne i nematerijalne imovine u svrhu trajnog ostvarivanja dohotka. Poreznim obveznikom se, također smatra svaka osoba koja povremeno isporučuje nova prijevozna sredstva koja se prevoze u neko odredište izvan područja neke države članice, ali unutar područja Zajednice. Uvjet da se gospodarska djelatnost obavlja „samostalno“ isključuje zaposlene i druge osobe, ukoliko su one vezane za poslodavca ugovorom o radu ili bilo kakvim drugim zakonskim obavezama na temelju kojih nastaje odnos između poslodavca i posloprimca u pogledu uvjeta rada, naknada i odgovornosti poslodavca.

Nadalje, poreznim obveznikom države članice mogu smatrati svakoga tko obavlja, na povremenoj osnovi sljedeće transakcije:

- a) isporuku zgrada ili dijelova zgrada i zemljišta na kojem se one nalaze prije prvog nastanjenja
- b) isporuku građevinskog zemljišta.

Poreznim obveznicima se ne smatraju države, tijela regionalne i lokalne vlasti i druga javnopravna tijela, u odnosu na djelatnosti ili transakcije kojima se ona bave kao tijela javne vlasti, čak i ako ubiru pristojbe, naknade, doprinose ili plaćanja povezana s tim djelatnostima ili transakcijama. U slučaju kada bi javnopravna tijela obavljajući ove djelatnosti ili transakcije doveli do bitnog narušavanja tržišnog natjecanja, tada bi se oni smatrali poreznim obveznicima.

Glava IV. – Oporezive transakcije

Isporuke oporezive PDV-om, prema Šestoj Direktivi, mogu se svrstati u četiri skupine: isporuke dobara, stjecanje dobara unutar Zajednice, pružanje usluga i uvoz dobara.

Isporuka dobara

Isporuka dobara definira se kao prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom u svojstvu vlasnika.

Prema članku 15., električna energija, plin, energija za grijanje ili hlađenje smatraju se materijalnom imovinom. Nadalje, materijalnom imovinom države članice mogu smatrati: određene udjele u nekretninama, prava in rem koja njihovom imatelju daju pravo korištenja nekretnine i dionice ili udjele jednake dionicama koji njihovom imatelju daju *de jure* ili *de facto* pravo vlasništva ili posjedovanja nekretnine ili njezinog dijela.

Ukoliko porezni obveznik koristi dobra koja su dio njegove poslovne imovine za privatne potrebe, odnosno koristi dobra u drugu svrhu osim njegovog poslovanja, smatrat će se isporukom dobara uz naknadu, ako se PDV na ta dobra ili njihove dijelove može u cijelosti ili djelomično odbiti. Međutim, korištenje dobara u poslovne svrhe kao uzoraka ili darova male vrijednosti neće se smatrati isporukom dobara uz naknadu.

Stjecanje dobara unutar Zajednice

„Stjecanje dobara unutar Zajednice“ označava stjecanje prava na raspolaganje, u svojstvu vlasnika, pokretnom materijalnom imovinom, koju prodavatelj ili stjecatelj dobara, ili druga osoba u njihovo ime otpremi ili preveze do stjecanja tih dobara u državu članicu koja nije država članica u kojoj je započela otprema ili prijevoz tih dobara.

Pružanje usluga

Pod pojmom „Pružanje usluga“ podrazumijeva se svaka transakcija koja ne predstavlja isporuku dobara. To mogu biti telekomunikacijske usluge koje označavaju usluge koje se odnose na prijenos, emitiranje i primanje signala, teksta, slika i zvukova ili informacija bilo koje vrste putem žica, radija, optičkih ili drugih elektromagnetskih sustava, uključujući i s tim povezani prijenos ili ustupanje prava na korištenje kapaciteta za takav prijenos, emitiranje ili primanje, uključujući i davanje pristupa globalnim informacijskim mrežama. Pored telekomunikacijskih usluga, postoje usluge vezane uz ustupanje nematerijalne imovine,

obaveza uzdržavanja od ili podnošenja nekog čina ili situacije, te obavljanje usluga po nalogu izdanom od tijela javne vlasti ili u njihovo ime ili na temelju zakona.

Uvoz dobara

„Uvoz dobara“ predstavlja unos u Zajednicu dobara koja nisu u slobodnom prometu u smislu članka 24. Ugovora. Unos u Zajednicu dobara koja su u slobodnom prometu, a potječu s trećeg područja koje je dio carinskog područja Zajednice, smatraju se uvozom dobara.

Glava V. – Mjesto oporezivih transakcija

Mjesto isporuke dobara

Kada se dobra ne otpremaju niti ne prevoze mjestom isporuke smatra se mjesto gdje se dobra nalaze u vrijeme isporuke. Kada se dobra otpremaju ili prevoze od strane isporučitelja, korisnika ili treće osobe, mjestom isporuke smatra se mjesto gdje se dobra nalaze u vrijeme početka otpreme ili prijevoza dobara do korisnika. Ukoliko se dobra isporučuju na brodovima, u zrakoplovima ili vlakovima mjestom isporuke smatra se mjesto polaska prijevoza putnika. Kod isporuke energenata najčešće se mjestom isporuke smatra mjesto gdje je preprodavač osnovao poduzeće ili ima stalan poslovni nastan.

Mjesto stjecanja dobara unutar Zajednice

Mjesto stjecanja dobara unutar Zajednice smatra se mjesto gdje završava otprema ili prijevoz dobara do osobe koja ih stječe.

Mjesto pružanja usluga

Mjesto pružanja usluga poreznom obvezniku jest mjesto na kojem je porezni obveznik osnovao poduzeće ili ima stalan poslovni nastan, a u slučaju nepostojanja mjesta osnutka poduzeća ili mjesta stalnog poslovnog nastana, mjesto pružanja usluga je mjesto gdje porezni obveznik koji prima usluge ima prebivalište ili boravište. U slučaju pružanja usluga osobi koja nije porezni obveznik jest mjesto na kojem je pružatelj usluge osnovao poduzeće ili ima stalni poslovni nastan.

Posebne odredbe postoje u slučajevima kada se usluge pružaju putem posrednika, u vezi s nepokretnom imovinom, usluge prijevoza, kulturne, umjetničke, sportske, znanstvene,

obrazovne i slične usluge. Posebne odredbe postoje i na području pružanja usluga restorana, iznajmljivanja prijevoznih sredstava, pružanja elektroničkih usluga i mnogih drugih.

Mjesto uvoza dobara

Pod mjestom uvoza dobara smatra se država članica na čijem se području dobra nalaze pri ulasku u Zajednicu.

Glava VI. – Oporezivi događaj i naplativost PDV-a

Na temelju ove Direktive:

- „Oporezivi događaj“ označava događaj na temelju kojega su ispunjeni zakonski uvjeti potrebni da bi PDV postao naplativ.
- PDV postaje „naplativ“ kada porezno tijelo stekne pravo temeljem zakona da u određenom trenutku zatraži porez od osobe koja ga je obvezna platiti, iako vrijeme plaćanja može biti odgođeno.

Glava VII. – Porezna osnovica

Isporuka dobara ili pružanje usluga

Kod isporuke dobara ili pružanja usluga, porezna osnovica uključuje sve ono što čini naknadu koju je isporučitelj primio ili treba primiti od korisnika ili treće strane za takve isporuke, uključujući subvencije izravno povezane s cijenom tih isporuka.

Porezni obveznik koji koristi dobra ili raspolaže dobrima koja su dio imovine njegovog poduzeća ili ako on ili njegovi nasljednici zadrže ta dobra nakon prestanka njegove poslovne djelatnosti, porezna osnovica jest kupovna cijena tih ili sličnih dobara, a u nedostatku kupovne cijene, troškovna cijena određena u vrijeme korištenja. Kod pružanja usluga, ako se dobra koja čine dio imovine poduzeća koriste za privatne potrebe ili se usluge pružaju besplatno, porezna osnovica jest puni trošak pružanja tih usluga koji snosi porezni obveznik, a u slučaju isporuke dobara koja se sastoji od prijenosa u drugu državu članicu, porezna osnovica jest kupovna cijena tih ili sličnih dobara ili pak u nedostatku kupovne cijene, troškovna cijena određena u vrijeme prijenosa. U slučaju pružanja usluga od strane poreznog obveznika za potrebe poduzeća, porezna osnovica je vrijednost tih usluga na otvorenom tržištu.

Stjecanje dobara unutar Zajednice

U slučaju stjecanja dobara unutar Zajednice, porezna osnovica utvrđuje se na osnovi istih elemenata koji se koriste za određivanje porezne osnovice kod isporuke istih dobara na području dotične države članice. Kod ovih transakcija, stjecanje dobara unutar Zajednice, porezna osnovica jest kupovna cijena dotičnih dobara ili sličnih dobara, a u nedostatku kupovne cijene, troškovna cijena određena u vrijeme isporuke.

Uvoz dobara

U slučaju uvoza dobara porezna osnovica jest vrijednost za potrebe carinjenja, utvrđena prema odredbama Zajednice koje su na snazi.

Glava VIII. – Porezne stope

Primjena poreznih stopa

Na oporezive transakcije primjenjuje se porezna stopa koja je na snazi u vrijeme nastanka oporezivog događaja.

Standardna stopa

Države članice primjenjuju standardnu stopu PDV-a koju utvrđuje svaka država članica kao postotak porezne osnovice, i ona je ista za isporuku dobara i za pružanje usluga. Od 01. siječnja 2011. do 31. prosinca 2015. standardna stopa ne smije biti niža od 15%.

Snižene stope

Države članice mogu primjenjivati jednu ili dvije snižene stope. Snižene stope određuju se kao postotak porezne osnovice koji ne smije biti manji od 5%.

Glava IX. – Izuzeća

U Šestoj direktivi izuzeća su brojna i mogu se svrstati u sljedeće kategorije: izuzeća za određene djelatnosti od javnog interesa, izuzeća za ostale djelatnosti, izuzeća za transakcije unutar zajednice, izuzeća pri uvozu, izuzeća pri izvozu, izuzeća koja se odnose na međunarodni prijevoz, izuzeća za određene transakcije koje se tretiraju kao izvoz, izuzeća za pružanje usluga posrednika i izuzeća za transakcije koje se odnose na međunarodnu trgovinu.

Glava X. – Odbitak poreza

Podrijetlo i opseg prava na odbitak poreza

Pravo na odbitak nastaje kada porez koji se može odbiti postane naplativ. Ukoliko dobra i usluge koristi za potrebe svojih oporezivih transakcija, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj obavlja te transakcije, odbiti od PDV-a koji je dužan platiti:

- PDV koji treba platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za dobra i usluge koje mu je isporučio ili koje će mu isporučiti drugi porezni obveznik;
- PDV koji treba platiti u vezi s transakcijama koje se tretiraju kao isporuke dobara ili pružanje usluga u skladu s člankom 18. Točkom (a) i člankom 27.;
- PDV koji treba platiti u vezi sa stjecanjem dobara unutar Zajednice u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (b) alinejom (i);
- PDV koji se treba platiti u vezi s transakcijama koje se tretiraju kao stjecanje unutar Zajednice u skladu s člancima 21. i 22.;
- PDV koji treba platiti ili koji je plaćen za uvoz dobara u tu državu članicu.

Ograničenje prava na odbitak

Na prijedlog Komisije, Vijeće određuje za koje izdatke ne postoji pravo na odbitak PDV-a. PDV se ni u kom slučaju ne može odbiti za izdatke koji nisu strogo poslovni, kao što su izdaci za luksuz, zabavu ili razonodu.

Usklađivanje odbitaka

Početni odbitak usklađuje se ako je veći ili manji od onoga na koji je porezni obveznik imao pravo. Usklađivanje se poglavito provodi ako nakon podnošenja prijave PDV-a dođe do promjena u čimbenicima na temelju kojih je utvrđen iznos odbitka. Nadalje, usklađivanje se ne provodi kod transakcija koje su ostale u cijelosti ili djelomično neplaćene, te u slučaju uništenja, gubitka ili krađe imovine, ili u slučaju izdvajanja dobara za davanje darova male vrijednosti.

Glava XI. – Obveze poreznih obveznika i određenih osoba koje nisu porezni obveznici

Obveza plaćanja

PDV je dužan plaćati svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku ili pružanje usluga. U slučaju ako oporezivu isporuku dobara ili pružanje usluga obavlja porezni obveznik koji nije osnovan u državi članici u kojoj treba platiti porez, države članice mogu predvidjeti da osoba koja je dužna platiti PDV bude osoba kojoj se isporučuju ta dobra ili pružaju te usluge. Nadalje, PDV je dužan plaćati svaki porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, a registrirana je za potrebe PDV-a, ako te usluge pruža porezni obveznik koji nije osnovan na području te države članice. Zatim, PDV je obvezna plaćati svaka osoba koja ostvaruje oporeziva stjecanja dobara unutar Zajednice, te PDV na uvoz obvezna je plaćati svaka osoba ili osobe koje država članica uvoznica odredi kao osobu ili osobe obvezne platiti porez, odnosno PDV je obvezna plaćati svaka osoba koja iskaže PDV na računu. Ukoliko je osoba koja je obvezna platiti PDV porezni obveznik koji nije osnovan u državi članici u kojoj treba platiti taj PDV, države članice mogu dopustiti toj osobi da imenuje poreznog zastupnika kao osobu koja je obvezna platiti PDV.

Identifikacija

Svaki porezni obveznik dužan je prijaviti početak, promjenu ili prestanak svoje djelatnosti kao poreznog obveznika. Države članice dopuštaju, a i mogu zahtijevati da se prijave podnose elektroničkim putem.

Izdavanje računa

Izdavanje računa se vrši prema pravilima koja su u primjeni u državi članici u kojoj se isporuka dobara i usluga smatra izvršenom.

Porezni obveznici moraju izdavati račune s dovoljno detalja da se može omogućiti primjena PDV-a i inspekciju od strane nadležnih tijela. Račun za potrebe PDV-a treba sadržavati: datum izdavanja, sekvenijalni broj, identifikacijski broj za PDV, korisnikov identifikacijski broj za PDV, puno ime i adresu poreznog obveznika i korisnika, količinu i vrstu isporučenih dobara i pruženih usluga, datum isporuke dobara ili pružanja usluga i datum izvršenja uplate, navesti način plaćanja, jediničnu cijenu bez PDV-a i sve popuste ili rabate, ako nisu uključeni u cijenu, primijenjenu stopu PDV-a, iznos PDV-a koji treba platiti, potrebno je navesti napomenu koja se vezuje uz vrstu dobara koja se isporučuju ili vrstu usluge koja se pružana i

u slučaju ukoliko je obvezu PDV-a obvezan platiti porezni zastupnik potrebno je navesti njegov identifikacijski broj za PDV, puno ime i adresu.

Evidencija

Svaki porezni obveznik vodi evidenciju koja je dovoljno iscrpna da omogućava primjenu PDV-a i njenu provjeru od strane poreznih tijela.

Porezna prijava

Svaki porezni obveznik dužan je podnijeti prijavu PDV-a u kojoj se navode svi podaci potrebni za obračunavanje poreza i odbitaka, uključujući, ako je potrebno za određivanje porezne osnovice, ukupnu vrijednost transakcija koje se odnose na taj porez i odbitke, te vrijednosti izuzetih transakcija.

Rekapitulacijska izvješća

Rekapitulacijsko izvješće sastavlja se za svaki kalendarski mjesec unutar razdoblja od najviše mjesec dana i u skladu s postupkom kojega utvrđuju države članice.

Glava XII. – Posebni programi

Poseban program za mala poduzeća

Države članice ukoliko bi naišle na poteškoće u primjeni redovitog sustava PDV-a na male poduzetnike zbog njihove djelatnosti ili strukture mogu, uz konzultacije s Odborom za PDV, primjenjivati pojednostavljene postupke kao što su programi obračunavanja i naplate poreza po paušalnoj stopi, pod uvjetom da to ne dovede do smanjenja PDV-a. Kod oporezivanja malih poduzetnika utvrđuje se visina godišnjeg prometa ispod kojeg ne postoji obaveza uključivanja u sustav PDV-a. Države članice iz sustava PDV-a izuzimaju one poduzetnike čiji godišnji promet ne premašuje 5.000 eura ili protuvrijednost u nacionalnoj valuti.

Zajednički program paušalnog oporezivanja za poljoprivrednike

Ako bi primjena redovnog sustava PDV-a mogla dovesti do teškoća, država može na poljoprivrednike primjenjivati program paušalnog oporezivanja, u cilju nadoknade PDV-a naplaćenog na dobra i usluge koje su kupili paušalni poljoprivrednici.

Poseban program za putničke agencije

Države članice primjenjuju poseban program PDV-a na transakcije putničkih agencija koje posluju s klijentima u svoje ime, a koriste isporuke dobara ili usluge drugih poreznih obveznika u pružanju usluga putovanja. Poseban program ne primjenjuje se na putničke agencije koje djeluju samo kao posrednici, dok turoperatori se smatraju putničkim agencijama. Transakcije koje putnička agencija obavi u vezi s putovanjem smatraju se jedinstvenom uslugom pruženom putniku od strane putničke agencije i ta jedinstvena usluga oporezuje se u državi članici u kojoj je putnička agencija osnovana ili ima stalan poslovni nastan iz kojega je pružila dotične usluge. Porezna osnovica jest profitna marža putničke agencije, odnosno razlika između ukupnog iznosa, bez PDV-a, koji plaća putnik i stvarnih troškova koje snosi putnička agencija za nabavku dobara i usluga od drugih poreznih obveznika.

Ukoliko putnička agencija svoje usluge putovanja povjeri drugim poreznim obveznicima, te ih oni obavljaju izvan Zajednice, tada putnička agencija djeluje kao posrednik, a te njezine posredničke usluge izuzete su od obračuna PDV-a.

Posebni postupci oporezivanja za rabljena dobra, umjetnička djela, kolekcionarske predmete i antikvitete

U okviru Šeste direktive države članice primjenjuju poseban program oporezivanja profitne marže koju je ostvario oporezivi preprodavač za isporuke rabljenih dobara, umjetničkih djela kolekcionarskih predmeta i antikviteta. Ovaj program oporezivanja profitne marže oporezivi preprodavači primjenjuju ako im je unutar Zajednice ta dobra isporučila osoba koja nije porezni obveznik te trećih osoba, obveznika koji pri nabavi dobara nisu mogli koristiti odbitak pretporeza.

Porezna osnovica jest profitna marža oporezivih preprodavača, umanjena za iznos PDV-a.

Poseban program za investicijsko zlato

Države članice izuzimaju od PDV-a isporuku, stjecanje unutar zajednice i uvoz investicijskog zlata, a ujedno izuzimaju od PDV-a i usluge zastupnika koji djeluju u ime i za račun druge osobe, ako oni sudjeluju u isporuci investicijskog zlata za svojeg nalogodavca. Članice dopuštaju poreznim obveznicima koji proizvode investicijsko zlato pravo da oporezuju isporuke investicijskog zlata drugim obveznicima.

Poseban program za obveznike koji nisu osnovani u Zajednici, a pružaju elektroničke usluge osobama koje nisu porezni obveznici

Države članice dopuštaju poreznom obvezniku koji nije osnovan u Zajednici, a koji pruža elektroničke usluge osobi koja nije porezni obveznik, a koji je osnovan ili ima prebivlište u nekoj državi članici primjenu tog posebnog programa. Porezni obveznik koji nije osnovan u Zajednici prijavljuje državi članici identifikacije početak i završetak svoje djelatnosti kao poreznog obveznika, te mu država članica identifikacije dodjeljuje osobni identifikacijski broj za PDV i o tome ga obavještava putem elektroničkih medija. On na isti način državi članici dostavlja prijavu PDV-a za svako kalendarsko tromjesečje, bez obzira jesu li elektroničke usluge pružene ili nisu. Prijava se podnosi u roku od 20 dana po završetku obračunskog razdoblja obuhvaćenog prijavom.

Glava XIII. – Izuzeća od primjene propisa

Ovdje susrećemo dvije vrste izuzeća: izuzeća od propisa koja vrijede do usvajanja konačnih postupaka i izuzeća od propisa za koja je potrebno ovlaštenje.

Glava XIV. – Razne odredbe

U okviru ovog poglavlja razmatra se o sljedećim odredbama: provedbenim mjerama, odboru za PDV, obračunskim tečajevima i ostalim porezima, pristojbama i naknadama.

Glava XV. – Završne odredbe

Unutar ovog poglavlja nalaze se naputci o zakonskim mjerama pojedinih pravnih propisa.

Prilagodba sustava poreza na dodanu vrijednost u državama članicama Europske unije sa Šestom Direktivom, uvelike je pridonijela ka što boljem i kvalitetnijem uspostavljanju jedinstvenog tržišta Europske Unije i ostvarenju četiri temeljne slobode kretanja proizvoda, usluga, ljudi i kapitala. Međutim, države članice su prilikom harmonizacije svojih sustava poreza na dodanu vrijednost sa Šestom Direktivom naišle na određene probleme.

Početna prilagodba nacionalnog zakonodavstva sa europskim, ukazala je državama članicama Europske unije određene nedostatke Šeste direktive, posebice onog dijela koji se odnosi na PDV prijave. Rješenje ovog problema pronašli su u okviru mehanizma obrnutog

oporezivanja isporuka. Ovaj mehanizam definiran je u Glavi XI. Šeste Direktive u okviru poglavlja „ Obveza plaćanja“, gdje sada pored onih poreznih obveznika koji isporučuju oporezivu uslugu ili dobro, PDV je u pojedinim slučajevima obavezan platiti i porezni obveznik kojem je obavljena oporeziva usluga ili isporučeno dobro. Primjena mehanizma obrnutog oporezivanja znatno je olakšala rad Poreznih uprava država članica u suzbijanju porezne evazije, a na osnovu toga donijete su tri nove Direktive Vijeća, kao nadopuna Šestoj Direktivi: *Direktiva Vijeća 2010/23/EU o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u vezi s neobaveznom i privremenom primjenom mehanizma obrnutog zaduženja za pružanje određenih usluga koje su podložne prijevarama*; *Direktiva Vijeća 2013/42/EU koja se odnosi na mehanizam brze reakcije na prijevaru u vezi s PDV-om* i *Direktiva Vijeća 2013/43/EU u vezi s primjenom mehanizma obrnutog oporezivanja na isporuke podložne prijevarama*.

3. MEHANIZAM PRIJENOSA POREZNE OBVEZE U SUSTAVU POREZA NA DODANU VRIJEDNOST U EUROPSKOJ UNIJI

3.1. Pravni temelj mehanizma prijenosa porezne obveze

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ propisuje da je porez na dodanu vrijednost obvezan plaćati svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku dobara ili pruža usluge, osim u slučajevima kada porez treba platiti druga osoba na temelju članka 194. do 199. i članka 202. Direktive Vijeća.²⁷

Naime, na temelju članka 194. stavka 1. Direktive Vijeća propisano je da države članice mogu predvidjeti da je PDV dužna platiti osoba kojoj se isporučuju dobra ili pružaju usluge u slučaju kada oporezivu isporuku ili pružanje usluga obavlja porezni obveznik koji nema sjedište u državi članici u kojoj treba platiti porez. Nadalje, stavkom 2. navedenog članka daje se mogućnost državama članicama da samostalno propisuju uvjete za primjenu stavka 1., odnosno države članice mogu posebno određivati kategorije isporučitelja i primatelja, kao i dobara i usluga koje će biti vezane za primjenu ovog članka. Na temelju toga i u skladu sa člankom 194. Direktive Vijeća, države članice u pogledu definiranja isporučitelja, mogu uvjetovati da porezni obveznik isporučitelj ne smije uopće biti registriran u državi članici koja je mjesto oporezivanja ili pak da porezni obveznik isporučitelj ne smije biti registriran preko poreznog zastupnika u državi članici mjesta isporuke.²⁸

Razlike u zakonodavstvu među državama članicama koje primjenjuju članak 194. Direktive Vijeća mogu nastati i u pitanju definiranja primatelja isporuke gdje se on definira kao fizička osoba, pravna osoba koja nije porezni obveznik, porezni obveznik ili bilo koja osoba koja ima sjedište u državi članici mjesta isporuke. Ujedno, primatelj može biti i bilo koja osoba koja nema sjedište u državi članici koja je određena kao mjesto isporuke, ali je registrirana za

²⁷ Prilagođeno; Kalčić, R., Kuliš, D., Kesner-Škreb, M.: Vodič kroz europske direktive o porezu na dodanu vrijednost, Zagreb, IJF,2012., str. 68

²⁸ Prilagođeno; Kalčić, R., Kuliš, D., Kesner-Škreb, M.: Vodič kroz europske direktive o porezu na dodanu vrijednost, Zagreb, IJF,2012., str. 68

potrebe PDV-a u toj državi članici ili je pak, registrirana preko poreznog zastupnika u državi članici koja je mjesto isporuke.²⁹

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ donijela je određene iznimke u pogledu oporezivanja transakcija između domaćih poreznih obveznika. Iznimke koje su uvelike promijenile način oporezivanja u okviru pojedinih djelatnosti temeljene su na članku 199. stavku 1., na temelju kojeg države članice mogu predvidjeti da osoba koja je obvezna platiti PDV bude porezni obveznik za kojeg se obavljaju određene isporuke, odnosno člankom 199. data je mogućnost poreznim obveznicima u državama članica da primjenjuju mehanizam prijenosa porezne obveze. Porezni obveznici mogu se pozivati na članak 199. jedino u slučaju kada je riječ o isporukama građevinskih radova, uključujući usluge popravaka, čišćenja, održavanja, preuređenja i rušenja nekretnina kao i predaja građevinskih radova koja se smatra isporukom dobara, stavljanje na raspolaganje osoblja koje obavlja građevinske radove, isporuka nekretnina ako se je isporučitelj opredjelio za oporezivanje, isporuka rabljenog materijala, odnosno rabljenog materijala koji se u istom stanju ne može ponovo upotrijebiti, isporuka otpada industrijskog i ne-industrijskog, reciklažnog, djelomično obrađenog otpada, zatim isporuka dobara koja jedan porezni obveznik predaje drugome kao osiguranje, isporuka nekretnina koje je prodao ovršenik u postupku prinudne prodaje.³⁰

U okviru članka 199., odnosno stavkom 2. propisano je da države članice mogu odrediti na koje se isporuke dobara i usluga, odnosno kategorije isporučitelja i primatelja te mjere mogu primjenjivati.³¹

Mehanizam prijenosa porezne obveze poznat je pod terminom „reverse charge“, „tax shift“ ili „prijenos poreza“. Kod standardnih transakcija prometa obveznik plaćanja poreza na dodanu vrijednost je prodavatelj, odnosno isporučitelj dobara ili pružatelj usluga, međutim u slučaju kad određena transakcija podliježe mehanizmu prijenosa porezne obveze dolazi do obrnutog

²⁹ Prilagođeno; Kalčić, R., Kuliš, D., Kesner-Škreb, M.: Vodič kroz europske direktive o porezu na dodanu vrijednost, Zagreb, IJF,2012., str. 68 - 69

³⁰ Prilagođeno; Kalčić, R., Kuliš, D., Kesner-Škreb, M.: Vodič kroz europske direktive o porezu na dodanu vrijednost, Zagreb, IJF,2012., str. 69

³¹ Prilagođeno; Kalčić, R., Kuliš, D., Kesner-Škreb, M.: Vodič kroz europske direktive o porezu na dodanu vrijednost, Zagreb, IJF,2012., str. 69

terećenja gdje kupac, odnosno primatelj dobara ili usluga postaje odgovoran za plaćanje poreza na dodanu vrijednost. Ovaj mehanizam bio je dio pravnog okvira sustava poreza na dodanu vrijednost Europske unije, ali nije imao pravno uporište u Šestoj Direktivi. Tek izmjenama Šeste Direktive, 13. kolovoza 2006. godine, stvorena je mogućnost primjene mehanizma prijenosa porezne obveze u određenim sektorima kao što su građevinarstvo ili sakupljanje otpada. Nakon što su stvoreni preduvjeti za primjenu ovog mehanizma i nakon što se ukazao kao jako dobro sredstvo za spriječavanje prijevara u području poreza na dodanu vrijednost, brojne države članice su iskazale zanimanje za širenje opsega primjene mehanizma prijenosa porezne obveze.

Velika Britanija je 2006. godine podnijela zahtjev za širenje opsega primjene mehanizma prijenosa porezne obveze u sektorima prodaje mobilnih telefona i određene IT opreme, jer su u tim sektorima uočene najveće prijevare, posebice nakon ukidanja granica između članica u Europskoj Uniji i uspostave jedinstvenog tržišta 1993. godine. Zahtjev koji su predali Vijeću Europske Unije, naišao je na odobravanje, te su u Velikoj Britaniji krajem 2007. godine otpočeli sa primjenom mehanizma prijenosa porezne obveze u ovim sektorima. Primjena ovog mehanizma prvenstveno se odnosi na B2B transakcije (engl. business to business), tj. između poreznih obveznika, i to unutar Velike Britanije i na iznose transakcija koji su veći od 1.000,00 funti. Međutim, na promet, u okviru ovih sektora, između poreznog obveznika i krajnjeg potrošača, odnosno u situaciji B2C transakcija (engl. business to consumer) vrši se redoviti postupak oporezivanja.³²

Kao osnovno obilježje mehanizma prijenosa porezne obveze ističe se neutralnost na financijski položaj kupca koji obračunati porez na dodanu vrijednost pri isporuci ili pružanju usluga sučeljava sa ulaznim porezom na dodanu vrijednost. Porez na dodanu vrijednost obračunava se na sljedeći način: isporučitelj dobara ili usluga ispostavlja račun bez PDV-a, te na računu obavezno mora naznačiti da se primjenjuje pravilo prijenosa porezne obveze, nadalje primatelj dobara ili usluge obračunava PDV i iskazuje ga na prijavi, te tako obračunati PDV primatelj može koristiti kao pretporez i ostvariti pravo na odbitak.³³ Primjena mehanizma

³² Prilagođeno; Antić, D.: Opća primjena mehanizma prijenosa obveze za PDV na kupca, Pravo i porezi, br.10/07, str. 90

³³ Prilagođeno; Antić, D.: Opća primjena mehanizma prijenosa obveze za PDV na kupca, Pravo i porezi, br.10/07, str. 87

prijenosa porezne obveze zahtijeva provjeru statusa kupca od strane prodavatelja, jer u slučaju da se kupac ne nalazi u registru obveznika poreza na dodanu vrijednost, ovaj mehanizam se ne može primijeniti i prodavatelj je obavezan obračunati i platiti porez na dodanu vrijednost na svoju isporuku ili pruženu uslugu.

Porezne uprave država članica u svojim statistikama su ukazale na velike porezne evazije u djelatnostima gdje se u prometu pojavljuje veliki broj kooperanata. To je posebno aktualno za sektor građevinarstva, kojeg karakterizira veliki broj kooperanata koji isporučuju dobra ili pružaju usluge. U sektoru građevinarstva, primjena standardnih načela oporezivanja, omogućavala je kooperantima izbjegavanje plaćanja poreza na dodanu vrijednost. Naime, nakon što bio kooperanti završili određeni posao, većina njih bi prestala poslovati i nestajali bi sa tržišta bez da su prethodno uplatili PDV-a koji su obračunali prilikom isporuke određenog dobra ili pružanja određene usluge. Ovakve situacije bile su svojevrsna prijetnja proračunu država članica, ali i proračunu Europske Unije, jer s jedne strane dobavljač (kooperant) ne bi uplatio PDV kojeg je naplatio od kupca, a s druge strane kupac (izvođač radova) ima pravo potraživati od države pretporez koji je platio dobavljaču.

Primjena mehanizma prijenosa porezne obveze znatno smanjuje rizik nastanka porezne evazije, jer je Poreznim upravama država članica znatno jednostavnije i efikasnije kontrolirati manji broj kupaca (izvođača radova) nego veliki broj dobavljača (kooperanata).

Nedostatak Direktive Vijeća 2006/112/EZ vidljiv je u dijelu koji se odnosi na PDV prijave, te je otklonjen donošenjem Direktive Vijeća 2010/23/EU o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u vezi s neobaveznom i privremenom primjenom mehanizma obrnutog zaduženja za pružanje određenih usluga koje su podložne prijevarama, Direktive Vijeća 2013/42/EU koja se odnosi na mehanizam brze reakcije na prijevaru u vezi s PDV-om i Direktive Vijeća 2013/43/EU u vezi s primjenom mehanizma obrnutog oporezivanja na isporuke podložne prijevarama, te donošenjem Uredbe Komisije br.17/2014 od 10. siječnja 2014. godine o utvrđivanju standardiziranog obrasca za obavješćivanje o posebnoj mjeri u okviru mehanizma brze reakcije na prijevaru u vezi s PDV-om.

3.1.1. Direktiva Vijeća 2010/23/EU³⁴

Vijeće Europske Unije je u skladu sa Ugovorom o funkcioniranju Europske unije donijelo ovu Direktivu prvenstveno zbog određenih nedostataka koje su uvidjeli u Direktivi Vijeća 2006/112/EZ. Naime, Direktivom Vijeća 2006/112/EZ određeno je da je svaki porezni obveznik koji obavlja transakcije koje uključuju oporezivu isporuku robe i usluga obvezan plaćati porez na dodanu vrijednost. U slučaju prekograničnih transakcija i za određene visoko rizične domaće sektore, kao što je graditeljstvo ili otpad, predviđen je prijenos obveze plaćanja PDV-a na osobu kojoj su roba ili usluge isporučene.

Naime, kako je utaja PDV-a poprimila velike razmjere unutar Europske unije, državama članicama potrebno je omogućiti da privremeno primjenjuju mehanizam prijenosa porezne obveze. Uvođenje ovakvog mehanizma za usluge koje su s obzirom na iskustva posebno podložne prijevari, ne bi smjelo negativno utjecati na temeljna načela sustava PDV-a.

Države članice bi trebale izraditi izvješće o procjeni primijene mehanizma prijenosa porezne obveze kako bi se omogućilo ocjenjivanje njegove učinkovitosti. Izvješća o procjeni koja sastavljaju države članice trebaju biti utemeljena na prethodno propisanim kriterijima koje su utvrdile države članice kako bi se na transparentan način ocijenio učinak primijene mehanizma prijenosa porezne obveze. Procjenom je potrebno jasno ocijeniti razinu prevare prije i nakon primijene mehanizma prijenosa porezne obveze, te je također u izvještaju potrebno ocijeniti troškove usklađivanja koje će snositi porezni obveznici.

Države članice nisu u mogućnosti samostalno riješiti probleme prijevare u vezi s PDV-om mehanizmom prijenosa porezne obveze, već je to moguće lakše postići na razini Europske unije, stoga je Vijeće Europske unije donijelo Direktivu Vijeća 2010/23/EU kojom se nadopunjuju odrednice Direktive Vijeća 2006/112/EZ u pogledu članka 199.a, te kojim se propisuje da:

³⁴ Prilagođeno; SL L 72/1, 20.03.2010., str. 244 – 245., raspoloživo na:

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A32010L0023>

(1) Države članice mogu do 30. lipnja 2015. godine za minimalno razdoblje od dvije godine propisati da je obveznik plaćanja PDV-a porezni obveznik za kojeg je izvršena bilo koja od sljedećih isporuka:

- (a) Prijenos prava na emisiju stakleničkih plinova, kako je definirano u članku 3. Direktive 2003/87/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 13. listopada 2003. o uspostavi sustava trgovanja emisijskim jedinicama stakleničkih plinova unutar Zajednice, koji je prenosiv u skladu s člankom 12. navedene Direktive;
- (b) Prijenos ostalih jedinica koje subjekti mogu koristiti za usklađivanje s navedenom Direktivom.

(2) Države članice obavješćuju Komisiju o uporabi mehanizma navedenog u stavku 1. prilikom njegovog uvođenja, te su joj obvezne dostaviti sljedeću informaciju:

- (a) Izjavu o području primjene mjera kojima se primjenjuje mehanizam, i detaljan opis pratećih mjera, uključujući obvezu izvješćivanja za porezne obveznike i sve mjere nadzora;
- (b) Mjerila ocjenjivanja radi usporedbe između prijevornih aktivnosti u vezi s uslugama navedenim u stavku 1. prije primjene mehanizma i nakon nje i prijevornih aktivnosti u vezi s ostalim uslugama prije primjene mehanizma i nakon nje, te o svakom porastu drugih oblika prijevornih aktivnosti prije primjene mehanizma i nakon nje;
- (c) Datum početka i razdoblje koje je potrebno obuhvatiti mjerama koje primjenjuju navedeni mehanizam.

(3) Države članice koje primjenjuju mehanizam naveden u stavku 1. su obvezne, na temelju kriterija procjene navedenih u stavku 2. točki (b), podnijeti izvješće Komisiji najkasnije 30. lipnja 2014. godine. U izvješću je potrebno jasno navesti koja je informacija povjerljive prirode, a koju je dopušteno objaviti.

U izvještaju je potrebno navesti detaljnu procjenu ukupne učinkovitosti i uspješnosti mjera, a posebno u vezi:

- (a) Učinka na prijevarne aktivnosti u vezi s isporukom usluga obuhvaćenih navednom mjerom,
- (b) Mogućeg pomaka prijevornih aktivnosti na robu ili druge usluge;
- (c) Troškova usklađivanja koje snose porezni obveznici, a koji proizlaze iz navedene mjere.

(4) Svaka država članica koja je u trenutku stupanja na snagu ovog članka uočila pomak u trendovima prijevornih aktivnosti na svom državnom području u vezi s uslugama navednima u stavku 1., obvezna je Komisiji podnijeti izvješće o tome najkasnije 30. lipnja 2014. godine.

3.1.2. Direktiva Vijeća 2013/42/EU³⁵

Člankom 395. Direktive Vijeća 2006/112/EU propisano je da Vijeće, na prijedlog Komisije, može odobriti bilo kojoj državi članici uvođenje posebnih mjera koje odstupaju od odredaba Direktive kako bi se pojednostavio postupak naplate PDV-a ili spriječili određeni oblici utaje ili izbjegavanja poreza. Ukoliko određena država članica želi uvesti posebnu mjeru šalje zahtjev Komisiji sa svim potrebnim informacijama. Nakon što je Komisija zaprimila sve potrebne informacije za procjenu zahtjeva, u roku od mjesec dana izvještava državu članicu koja je podnijela zahtjev, te ga prosljeđuje na njegovom izvornom jeziku ostalim državama članicama. Taj prijedlog Komisija je obvezna dostaviti Vijeću, sa svim primjedbama ukoliko ih ima, a sve to mora biti u roku od tri mjeseca. Cjelokupni postupak mora biti završen u roku od osam mjeseci nakon što je Komisija zaprimila zahtjev.

Međutim, ovdje se javlja problem što se državama članicama ne može dovoljno brzo odgovoriti na njihove zahtjeve za hitnim mjerama, pa je stoga Vijeće EU-a 22. srpnja 2013. godine donijelo Direktivu Vijeća 2013/42/EU o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u odnosu na mehanizam brze reakcije na prijevaru u vezi s PDV-om. U slučaju iznimne hitnosti države članice mogu odrediti da je primatelj odgovorna osoba za plaćanje PDV-a za određene isporuke dobara i usluga kao posebnu mjeru mehanizma brze reakcije za suzbijanje iznenadnih i golemih prijevara koje mogu dovesti do znatnih i nepopravljivih financijskih gubitaka. Ova posebna mjera vrijedi za razdoblje do devet mjeseci, a ako država članica želi nastaviti s primjenom prijenosa porezne obveze kod određenih dobara i usluga nakon proteka devet mjeseci, ista mora zatražiti odobrenje Vijeća EU-a prema standardnoj proceduri koja je predviđena čl.395. Direktive 2006/112/EZ.

³⁵ Prilagođeno; SL L 201, 26.7.2013., raspoloživo na:

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A32013L0042>

Mehanizam brze reakcije primjenjuje se na određeno vrijeme jer predstavlja privremeno rješenje do usvajanja dugoročnih zakonodavnih rješenja kojima bi sustav PDV-a postao otpornijim na slučajevne prijevare u vezi s PDV-om.

Kada država članica želi uvesti posebnu mjeru mehanizma brze reakcije šalje obavijest Komisiji u obliku standardiziranog obrasca, ali šalje i ostalim državama članicama, navodeći sve informacije o tom sektoru, vrsti i karakteristikama prijevare, razlozima iznimne hitnosti, iznenadnosti i golemnosti prijevare te posljedicama u smislu znatnih i nepopravljivih financijskih gubitaka. Država članica koja je u svom zahtjevu navela djelatnost gdje bi joj primjena mehanizma prijenosa porezne omogućila jednostavnije procedure obračuna PDV-a ili kada bi primjena ovog mehanizma dovela do smanjenja porezne evazije, ima obavezu dokazati da primjenom mehanizma prijenosa porezne obveze neće doći do smanjenja ukupne obveze za porez na dodanu vrijednost, odnosno prihoda od PDV-a koji se naplaćuju u stadiju krajnje potrošnje. Bez obzira da li je donešeno rješenje negativno ili pozitivno Komisija mora obavijestiti državu članicu i Odbor za PDV u roku od mjesec dana. Prilikom procjene Komisija uzima u obzir i stajališta svake druge države članice.

Donošenjem ove Direktive došlo je do izmjene Direktive Vijeća 2006/112/EZ, umetanjem novog članka 199.b u kojem se navodi kako država članica u slučaju iznimne hitnosti može kao osobu odgovornu za plaćanje PDV-a odrediti primatelja kod određenih isporuka robe i usluga, koristeći mjeru mehanizma brze reakcije radi suzbijanja iznenadnih i golemih prijevara koje mogu dovesti do značajnih i nepopravljivih financijskih gubitaka.

Komisija je 10. siječnja 2014. godine donijela Provedbenu Uredbu br.17/2014³⁶ o utvrđivanju standardiziranog obrasca za obavješćivanje o posebnoj mjeri u okviru mehanizma brze reakcije na prijevaru u vezi s PDV-om. Standardni obrazac sadržava informacije o: državi članici koja obavješćuje, sektoru koji je potrebno obuhvatiti, prijevarama u vezi s PDV-om koja je već otkrivena u sektoru, očekivanom budućem razvoju prijevare u sektoru, kratkom obrazloženju žurnosti za suzbijanje opisane prijevare, kratkom opisu predviđenih popratnih

³⁶ Prilagođeno; SL L 8, 11.1.2014., raspoloživo na:

http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2014.008.01.0013.01.HRV&toc=OJ:L:2014:008:TOC

mjera, dodatnim primjedbama ili informacijama, te podacima o osobi koja u ime države članice obavješćuje o posebnoj mjeri mehanizma brze reakcije.

Bitno je napomenuti da se važnost posebne mjere mehanizma brze reakcije ogleda u skraćenju rokova prilikom odobravanja primjene mehanizma prijenosa porezne obveze, standardiziranju obrasca i bržoj implementaciji. Ova Direktiva će se primjenjivati do 31. prosinca 2018. godine.

Slika 1: Standardizirani obrazac obavijesti

L 8/14 HR Službeni list Europske unije 11.1.2014.

PRILOG

Mehanizam brze reakcije (MBR) ⁽¹⁾
OBRAZAC OBAVIJESTI

1. Država članica koja obavješćuje

Ime države članice:

2. Sektor koji je potrebno obuhvatiti (sektori koje je potrebno obuhvatiti)

Dotični sektor(i):

Opis robe ili proizvoda u pogledu kojih se šalje obavijest o posebnoj mjeri mehanizma brze reakcije ⁽²⁾:

3. Prijevara u vezi s PDV-om koja je već otkrivena u sektoru ili sektorima koji su predmet obavijesti (ako je uključeno više sektora, navesti zasebne odgovore za svaki od dotičnih sektora)

Opis vrste prijevare i njezina obilježja (uključujući broj (procjenu broja) osoba koje su navodno počinile takvu prijevare) ⁽³⁾:

Datum kada (ili razdoblje tijekom kojeg) je otkriven prvi slučaj prijevare u ovom sektoru ⁽³⁾:

Stvarni ili procijenjeni gubici PDV-a nastali tijekom zadnja tri mjeseca (u milijunima eura (ili pretvoreni u milijune eura)) ⁽³⁾:

Stvarni ili procijenjeni gubici PDV-a nastali tijekom zadnje kalendarske godine (u milijunima eura (ili pretvoreni u milijune eura)) ⁽³⁾:

Stvarni ili procijenjeni gubici PDV-a nastali tijekom godine koja prethodi zadnjoj kalendarskoj godini (u milijunima eura (ili pretvoreni u milijune eura)) ⁽³⁾:

Najnoviji dostupni podaci o ukupnim godišnjim neto primicima PDV-a na nacionalnoj razini:

4. Očekivani budući razvoj prijevare u sektoru koji je predmet obavijesti (ako je uključeno više sektora, navesti zasebne odgovore za svaki od dotičnih sektora)

Opis vrste rizika od prijevare i njegova obilježja:

Procjena države članice o tome kako će se razvijati prijevare i svi dokazi kojima se potkrepljuje takav zaključak:

Procjena mogućih godišnjih gubitaka (u milijunima eura (ili pretvoreni u milijune eura)):

(1) Vidjeti članak 199.b Direktive 2006/112/EZ.
(2) Razvrstavanje u kombiniranu nomenklaturu može se iskoristiti za robu.
(3) Ostaviti prazno ako još nisu nastali gubici PDV-a. U polju 4. navesti pojedinačni u vezi s razvojem situacija.

5. **Kratko obrazloženje žurnosti** (npr. razlozi zbog kojih nije moguća uporaba drugih sredstava (konvencionalne mjere za suzbijanje prijevare, odstupanje u skladu s člankom 395. Direktive 2006/112/EZ koje ne iziskuje obavješćivanje na temelju članka 199.b navedene Direktive, sve zakonodavne inicijative...) za suzbijanje opisane prijevare ili rizika od prijevare)

6. **Opišite ukratko, prema potrebi, predviđene popratne mjere**

7. **Dodatne primjedbe ili informacije**

8. **Osoba koja u ime dotične države članice obavješćuje o posebnoj mjeri mehanizma brze reakcije**

Ime osobe koja potpisuje obavijest:

Svojstvo osobe koja potpisuje obavijest:

Potpis:

Datum ⁽¹⁾:

⁽¹⁾ Datum kada je dostavljena obavijest u elektroničkom obliku iz članka 1. stavka 2. ove Uredbe.

Izvor: SL L 8, 11.1.2014.,

http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2014.008.01.0013.01.HRV&toc=OJ:L:2014:008:TOC

3.1.3. Direktiva Vijeća 2013/43/EU³⁷

Na temelju Direktive Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost određeno je da je svaki porezni obveznik koji obavlja transakcije koje uključuju oporezivu isporuku robe ili usluga obavezan plaćati PDV, dok je za prekogranične transakcije i za određene visoko rizične domaće sektore predviđen prijenos obveze plaćanja PDV-a na osobu kojoj su isporučene roba ili usluge, odnosno na kupca.

Zbog ozbiljnosti prijevara na području PDV-a, državama članicama bi se trebalo omogućiti da privremeno primjenjuju mehanizam prijenosa porezne obveze kod isporuka određenih kategorija robe i usluga koje nisu navedene u članku 199. Direktive Vijeća 2006/112/EZ niti podliježu posebnim odstupanjima odobrenima državama članicama.

Mehanizam obrnutog terećenja definiran je člankom 199. Direktive Vijeća 2006/112/EZ gdje je odgovorna osoba za plaćanje PDV-a porezni obveznik kojem se vrši isporuka dobara ili obavljaju određene usluge, kao što su npr. građevinski radovi i ostale popratne djelatnosti vezane uz njih, isporuka rabljenog materijala kojeg nije moguće ponovo uporabiti, industrijskog i neindustrijskog otpada, otpada kojeg je moguće reciklirati, isporuka robe koju porezni obveznici daju kao osiguranje drugom poreznom obvezniku u vezi s izvršenjem tog jamstva, isporuka nekretnina koje prodaje dužnik prema presudi u okviru obvezne prodaje drugoj osobi.

Međutim, zbog sve većih prevara u području PDV-a, i gdje se postupak obrnutog terećenja u nekim slučajevima pokazao kao učinkovita mjera za zaustavljanje prevara u vezi s PDV-om, 22. srpnja 2013. godine donešena je Direktiva Vijeća 2013/43/EU o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u vezi s neobaveznom i privremenom primjenom mehanizma obrnutog oporezivanja na isporuke određene robe i usluga podložnih prijevari. Ovom Direktivom izmijenjen je članak 199.a. st.1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ tako da je propisano da države članice mogu do 31. prosinca 2018. godine i na razdoblje najmanje od dvije godine predvidjeti da osoba odgovorna za plaćanje

³⁷ Prilagođeno; SL L 201, 26.7.2013., raspoloživo na:

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX:32013L0043>

bude porezni obveznik kojem je obavljena i jedna od sljedećih isporuka: isporuka mobilnih telefona, uređaja s integriranim krugom, plina i električne energije oporezivom preprodavaču, isporuke certifikata plina i električne energije, telekomunikacijskih usluga, igračih konzola, tabletnih računala, prijenosnih računala, isporuke žitarica, šećerne repe, isporuke sirovih i poluobrađenih metala. Države članice same utvrđuju uvjete za primjenu mehanizma obrnutog oporezivanja odnosno određivanje pragova, kategorija dobavljača ili primatelja na koje se taj mehanizam može primjenjivati i djelomičnu primjenu mehanizma unutar kategorija.

Države članice koje primjenjuju mehanizam prijenosa porezne obveze podliježu uvođenju odgovarajućih i djelotvornih obaveza izvješćivanja za porezne obveznike koji su obuhvaćeni ovim mehanizmom. Odgovorne su obavijestiti Odbor za PDV o primjeni navedenog mehanizma, te dostaviti informacije o području primjene mjere zajedno s vrstom i značajkama prijevare uz podroban opis popratnih mjera, zatim radnje poduzete kako bi se relevantni porezni obveznici obavijestili o početku primjene mehanizma, zatim kriterije za ocjenjivanje odnosno usporedbu podataka, te datum početka i razdoblje koje obuhvaća mjera kojom se primjenjuje mehanizam.

Komisija je prije 01. siječnja 2018. godine obvezna podnijeti Europskom parlamentu i Vijeću sveobuhvatno izvješće o procjeni učinka navedenog mehanizma na suzbijanje prijevara. Ova Direktiva će se primjenjivati do 31. prosinca 2018. godine.

3.2. PRIMJENA MEHANIZMA PRIJENOSA POREZNE OBVEZE U EUROPSKOJ UNIJI

Države koje su stekle punopravno članstvo u Europskoj uniji, pored toga što su im bile otvorene granice za mnoge djelatnosti, veliki korak su morale napraviti ka usklađivanju svog poreznog sustava sa pravnom stečevinom Europske unije. Od iznimnog značaja je bilo da svoje nacionalne zakone o porezu na dodanu vrijednost usklade sa Direktivom Vijeća 2006/112/EZ odnosno Šestom Direktivom kako bi se postiglo ujednačeno postupanje u pogledu oporezivanja porezom na dodanu vrijednost na zajedničkom tržištu Europske unije. Ujedno, svako postupanje koje je protivno pravnoj stečevini Europske unije podložno je određenim sankcijama.

Navedena prilagodba dovela je do brojnih, bitnih izmjena u pogledu oporezivanja transakcija na zajedničkom tržištu Europske unije, ali i do određenih promjena u pogledu oporezivanja transakcija unutar svake pojedine države članice. Međutim, u većini slučajeva, unutar nacionalnih zakona o porezu na dodanu vrijednost država članica Europske unije postoje određene razlike. To je prvenstveno produkt toga što pojedine odredbe Šeste Direktive nisu obvezujuće, već su propisane kao mogućnost izbora za države članice. Na osnovu toga, člankom 194. Šeste Direktive definirana je odredba o mogućnosti korištenja mehanizma prijenosa porezne obveze. Ovaj mehanizam, države članice implementiraju u svoje nacionalne zakone kako bi se izbjegla registracija stranih poreznih obveznika na njihovom području, a obveza plaćanja poreza prenijela na domaćeg poreznog obveznika.

Važno je napomenuti kako je st.2. članka 194. Šeste Direktive definirano da države članice imaju slobodu u propisivanju uvjeta za primjenu odredbi st.1. članka 194. navedene Direktive vezanog uz primjenu mehanizma prijenosa porezne obveze, što dovodi do znatnih razlika u primjeni ovog mehanizma unutar država članica Europske unije.

Nadalje, svakako jedna od bitnih izmjena unutar nacionalnih zakona o porezu na dodanu vrijednost odnosi se na oporezivanje transakcija između domaćih poreznih obveznika, odnosno odredba o mehanizmu prijenosa porezne obveze za usluge obavljene u građevinskoj djelatnosti. Navedene odredbe definirane su člankom 199. st. 1. t. a) Šeste Direktive, odnosno države članice mogu predvidjeti da osoba koja je obvezna platiti porez na dodanu vrijednost bude porezni obveznik za kojeg se obavljaju isporuke građevinskih radova, uključujući usluge

popravaka, čišćenja, održavanja, preuređenja i uklanjanja nekretnina kao i predaja građevinskih radova koja se smatra isporukom dobara prema članku 14.st.3. Direktive. U okviru članka 199., odnosno st. 2., propisano je da u primjeni navedene mogućnosti države članice mogu odrediti na koje se isporuke dobara i usluga, odnosno kategorije isporučitelja i primatelja, te mjere mogu primjenjivati.

3.2.1. Primjena mehanizma prijenosa porezne obveze u međunarodnim relacijama

Austrija³⁸

U austrijskom zakonu o porezu na dodanu vrijednost propisano je da se prijenos porezne obveze primjenjuje kada isporučitelj nema sjedište u Austriji, a primatelj isporuke je porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik. Naime, porezni obveznik iz druge države članice koji obavlja isporuku dobara poreznom obvezniku sa sjedištem u Austriji, neće se trebati registrirati za potrebe PDV-a u Austriji, već će porezna obveza prijeći na poreznog obveznika iz Austrije.

Naime, ako porezni obveznik sa sjedištem u Belgiji obavlja isporuku dobara s montažom poreznom obvezniku sa sjedištem u Austriji, nije potrebno da se porezni obveznik iz Belgije registrira za potrebe PDV-a u Austiji, već porezna obveza prelazi na poreznog obveznika iz Austrije.

Belgija³⁹

U belgijskom zakonu o porezu na dodanu vrijednost propisano je da se prijenos porezne obveze primjenjuje uz uvjet da isporučitelj nema sjedište u Belgiji, te uz uvjet da primatelj sa sjedištem u Belgiji, ima PDV identifikacijski broj ili podnosi redovne PDV prijave. Nadalje, mehanizam prijenosa porezne obveze također se primjenjuje ako primatelj isporuke nema sjedište u Belgiji, ali je registriran za PDV preko poreznog zastupnika.

³⁸ Zakon o porezu na promet, čl.19 (Umsatzsteuergesetz – Ustg § 19)

³⁹ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, čl. 51. st. 2 (Belasting over de toegevoegde waarde - §51)

Na temelju navedenog ako francuski porezni obveznik registriran u Belgiji za potrebe PDV-a preko poreznog zastupnika, vrši isporuku dobara na području Belgije hrvatskom poreznom obvezniku, koji je također registriran za potrebe PDV-a preko poreznog zastupnika u Belgiji, porezna obveza u skladu sa belgijskim zakonom o porezu na dodanu vrijednost prelazi na hrvatskog poreznog obveznika.

Njemačka⁴⁰

U njemačkom zakonu o porezu na dodanu vrijednost propisano je da se prijenos porezne obveze primjenjuje u slučaju kada isporučitelj nema sjedište u Njemačkoj, a primatelj isporuke je poduzetnik. Prijenos porezne obveze neće se primjenjivati ako isporučitelj koji nema sjedište u Njemačkoj pruža sljedeće usluge:

- Putničkog prometa,
- Prijevoza putnika taksijem,
- Prekograničnog zračnog putničkog prometa,
- Izlaganja na sajmovima, izložbama i kongresima u Njemačkoj,
- Ako se bavi uslugama koje obavi kao organizator poduzetniku koji nema sjedište u Njemačkoj odnosno ako se te usluge odnose na organizaciju sajмова i izložbi u Njemačkoj.

Naime, u slučaju kada švedski porezni obveznik obavlja usluge vezane uz nekretninu u Njemačkoj austrijskom poreznom obvezniku, registriranom za potrebe PDV-a u Njemačkoj, porezna obveza prelazi na austrijskog poreznog obveznika.

Francuska⁴¹

U francuskom zakonu o porezu na dodanu vrijednost, prijenos porezne obveze se primjenjuje kada isporuku dobara i usluga obavi porezni obveznik sa sjedištem izvan Francuske, a PDV plaća kupac koji ima PDV identifikacijski broj u Francuskoj.

⁴⁰ Zakon o porezu na promet, čl.13b (Umsatzsteuergesetz – Ustg § 13b)

⁴¹ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, čl.283. st.1. (Taxe sur la valeur ajoutée – TVA § 283)

Tako ako porezni obveznik iz Njemačke, koji ima francuski PDV identifikacijski broj obavlja usluge za koje je mjesto isporuke Francuska, poreznom obvezniku sa sjedištem u Belgiji, koji također ima francuski PDV identifikacijski broj, dolazi do prijenosa porezne obveze s njemačkog poreznog obveznika na belgijskog poreznog obveznika.

Rumunjska⁴²

U rumunjskom zakonu o porezu na dodanu vrijednost, prijenos porezne obveze primjenjuje se u slučaju kada isporučitelj dobara ili usluga nema sjedište u Rumunjskoj niti je registriran za potrebe PDV-a u Rumunjskoj, te kada je kupac porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, a ima sjedište u Rumunjskoj ili ako nema sjedište u Rumunjskoj, ali je u Rumunjskoj registriran preko poreznog zastupnika.

Naime, ako nizozemski porezni obveznik obavlja uslugu za koju je mjesto isporuke Rumunjska talijanskom poreznom obvezniku koji u Rumunjskoj nema poslovni nastan, ali je registriran za potrebe PDV-a u Rumunjskoj, neće se primjenjivati prijenos porezne obveze s obzirom da primatelj usluge nema sjedište u Rumunjskoj i u Rumunjskoj nije registriran preko poreznog zastupnika.

Portugal⁴³

U okviru portugalskog zakona o porezu na dodanu vrijednost, PDV plaćaju fizičke i pravne osobe ako isporuku dobara i usluga na području Portugala obavi porezni obveznik koji u Portugalu nema sjedište odnosno prebivalište, poslovnu jedinicu te nije registriran za potrebe PDV-a putem poreznog zastupnika. Naime, ukoliko određeni porezni obveznik iz druge države članice koji je registriran za potrebe PDV-a u Portugalu obavlja određenu uslugu u Portugalu i to poreznom obvezniku sa sjedištem u Portugalu, tada je porezni obveznik iz te druge države članice obavezan obračunati i platiti portugalski PDV odnosno nije moguće primijeniti prijenos porezne obveze.

⁴² Zakon o porezu na dodanu vrijednost, čl.150. st.6. (Legea privind taxa pe valoarea adaugata - § 150)

⁴³ Zakon o porezu na dodanu vrijednost,, čl.2. (Imposto sobre o valor acrescentado - § 2)

Tako u slučaju ako hrvatski porezni obveznik koji je registriran za potrebe PDV-a u Portugalu obavlja određenu uslugu kojoj je mjesto oporezivanja u Portugalu poreznom obvezniku sa sjedištem u Portugalu, on je obavezan obračunati i platiti portugalski PDV, te nije u mogućnosti primjenjivati mehanizam prijenosa porezne obveze.

Švedska⁴⁴

U okviru švedskog zakona o porezu na dodanu vrijednost, prijenos porezne obveze se primjenjuje u slučaju kada isporučitelj dobara ili usluga nema sjedište u Švedskoj, a kupac je registriran u Švedskoj za potrebe PDV-a. Naime, strani isporučitelj u skladu sa zakonom ima mogućnost odabira plaćanja PDV-a kod takvih isporuka, što je, u slučaju takvog izbora, obavezan primjenjivati na sve svoje isporuke na koje se primjenjuje prijenos porezne obveze.

Naime, u slučaju kada njemački porezni obveznik koji je registriran za potrebe PDV-a u Švedskoj, isporučuje dobra na području Švedske nizozemskom poreznom obvezniku koji nema poslovni nastan u Švedskoj, ali je registriran za potrebe PDV-a u Švedskoj, tada njemački porezni obveznik se može odlučiti platiti PDV u slučaju obavljanja takve transakcije, ali u tom slučaju je to isto obavezan primjenjivati i kod svih takvih budućih isporuka na koje se primjenjuje prijenos porezne obveze.

⁴⁴ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, čl.2 (Mervärdesskatt - §2)

Tablica 1: Pregled zemalja Europske unije koje primjenjuju RC

| Redni broj | Država članica | Implementacija čl.194.Direktive |
|-------------------|-----------------------|--|
| 1. | Austrija | Primjenjuje RC |
| 2. | Belgija | Primjenjuje RC |
| 3. | Bugarska | Primjenjuje RC |
| 4. | Cipar | Primjenjuje RC |
| 5. | Češka | Primjenjuje RC |
| 6. | Danska | Primjenjuje RC |
| 7. | Estonija | Primjenjuje RC |
| 8. | Finska | Primjenjuje RC |
| 9. | Francuska | Primjenjuje RC |
| 10. | Grčka | - |
| 11. | Hrvatska | Primjenjuje RC |
| 12. | Irska | Primjenjuje RC |
| 13. | Italija | Primjenjuje RC |
| 14. | Latvija | Primjenjuje RC |
| 15. | Litva | Primjenjuje RC |
| 16. | Luksemburg | - |
| 17. | Mađarska | Primjenjuje RC |
| 18. | Malta | Primjenjuje RC |
| 19. | Nizozemska | Primjenjuje RC |
| 20. | Njemačka | Primjenjuje RC |
| 21. | Poljska | Primjenjuje RC |
| 22. | Portugal | Primjenjuje RC |
| 23. | Rumunjska | Primjenjuje RC |
| 24. | Slovačka | Primjenjuje RC |
| 25. | Slovenija | - |
| 26. | Španjolska | Primjenjuje RC |
| 27. | Švedska | Primjenjuje RC |
| 28. | UK | Primjenjuje RC |

Izvor: RIF, www.rif.hr

3.2.2. Primjena mehanizma prijenosa porezne obveze u nacionalnim relacijama

U ovom podpoglavlju bit će prezentirana primjena mehanizma prijenosa porezne obveze između poreznih obveznika unutar pojedinih država članica u sektoru građevinarstva, kao jednoj od najznačajnijih djelatnosti u većini država članica Europske unije. Kada se sagledava mehanizam prijenos porezne obveze u okviru nacionalnih relacija tada se on primjenjuje u djelatnostima građevinarstva, sakupljanja otpada i stakleničkih plinova.

Austrija⁴⁵

U austrijskom zakonu o porezu na dodanu vrijednost, prijenos porezne obveze primjenjuje se pri obavljanju građevinskih usluga i ustupanju osoblja koje sudjeluje u obavljanju građevinskih usluga osobi koja uobičajeno izvodi građevinske radove.

Pod građevinskim uslugama podrazumijevamo izgradnju, popravak, održavanje, čišćenje, rekonstrukciju, uklanjanje građevine, te najam radne snage (ako unajmljeni radnici obavljaju građevinske usluge).

Prijenos porezne obveze se može primijeniti jedino kada kupac izvođaču radova daje pismenu obavijest da će se obveza PDV-a prebaciti na njega kao primatelja građevinske usluge. Međutim, ukoliko se usluga obavlja poduzetniku koji se bavi građevinskim uslugama, nije potrebno sastavljati i potpisivati obavijest od strane kupca, već se obveza plaćanja PDV-a automatski prebacuje na kupca.

Belgija⁴⁶

Prijenos porezne obveze za usluge u građevini koje su obavljene između dvaju poreznih obveznika registriranih u Belgiji odnosi se na sve radove na nekretninama, odnosno radnje vezane za isporuku nekretnina i ugradnju:

⁴⁵ Zakon o porezu na promet, čl.19 (Umsatzsteuergesetz – Ustg § 19)

⁴⁶ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, čl. 20 (Belasting over de toegevoegde waarde - §20)

- Komponenti ili dijelova komponenti postrojenja za centralno grijanje ili rashlađivanje, uključujući plamenike, rezervoare, regulaciju i kontrolu uređaja priključenih na kotlove ili grijače,
- Komponenti ili dijelova komponenti sanitarne instalacije građevine i općenito cjelokupne fiksne opreme za sanitarne potrebe koja je spojena na cijev za vodu ili kanalizaciju,
- Komponenti ili dijelova komponenti za elektroinstalacije građevine, osim opreme za rasvjetu,
- Komponenti ili dijelova komponenti električnog zvona, protupožarnih alarma, alarmnih sustava i kućnih telefona,
- Umivaonika, sudopera, ormarića i namještaja s ugrađenim sudoperima, namještaja s ugrađenim umivaonikom, napa, ventilatora i osvježivača zraka u kuhinji ili kupaonici,
- Roleta, sjenila i roleta koje su smještene na vanjskoj zgradi
- Postavljanje zidnih obloga i podova, odnosno oblaganje ili pokrivanje građevine

Ovim mehanizmom su obuhvaćene radnje pročišćavanja, instalacije, popravka, održavanja i čišćenja gore navedenih dobara.

Češka⁴⁷

Prema češkom zakonu o porezu na dodanu vrijednost, mehanizam prijenosa porezne obveze primjenjuje se isključivo kada porezni obveznik obavlja usluge izgradnje ili montaže osobi koja je obveznik poreza na dodanu vrijednost. U Češkoj mehanizam prijenosa porezne obveze primjenjuje se na isporuke građevinskih radova ili montaže od 2012. godine.

Mađarska⁴⁸

U okviru mađarskog zakona o porezu na dodanu vrijednost, PDV plaća porezni obveznik koji nabavlja dobra ili usluge:

⁴⁷ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, čl.92e, (Zákon o dani z přidané hodnoty - §92e)

⁴⁸ Propisi o porezu na promet, čl.142., (Törvény Általános forgalmi adó - §142)

- Povezane s gradnjom i sličnim poslovima, koji se smatraju uslugama koje se obavljaju u svrhu gradnje, proširenja, preuređenja i bilo kojeg drugog oblika preinake građevine, uključujući i uklanjanje građevine, pod uvjetom da je gradnja, proširenje, preuređenje i bilo koji drugi oblik preinake građevine predmet odobrenja od strane nadležnog tijela, pri čemu je kupac izvođaču radova unaprijed dužan dati izjavu u pismenom obliku,
- Povezane s najmom osoblja te isporukom dobara za obavljanje usluga u navedenim poslovima.

Prijenos porezne obveze u Mađarskoj moguć je uz uvjet da su isporučitelj i primatelj porezni obveznici registrirani za PDV u Mađarskoj.

Njemačka⁴⁹

Mehanizmu prijenosa porezne obveze u Njemačkoj podliježu isporuka građevinskih radova, uključujući popravke, čišćenje, održavanje, preinake i uklanjanje građevina, ali ne i planiranje i nadzor. Ovaj mehanizam isključivo se koristi kada se ovakve isporuke i usluge obavljaju poduzetnicima koji također obavljaju takvu vrstu građevinskih radova i usluga.

Slovenija⁵⁰

U okviru slovenskog zakona o porezu na dodanu vrijednost, PDV plaća porezni obveznik identificiran za potrebe PDV-a u Sloveniji kojem se pružaju sljedeće usluge:

- Građevinski radovi uključujući usluge popravka, čišćenja, održavanja, rekonstrukcije i rušenja nekretnina,
- Ustupanje osoblja koje sudjeluje u izvedbi prethodno navedenih radova.

Prema odredbama iz slovenskog Pravilnika, prienos porezne obveze primjenjuje se na određene isporuke odnosno usluge iz kategorije F slovenske Standardne klasifikacije djelatnosti i za podizanje montažnih građevina.

⁴⁹ Zakon o porezu na promet, čl.13.b (Umsatzsteuergesetz – Ustg § 13b)

⁵⁰ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, čl.76.a (Zakon o davku na dodano vrednost – člen 76.a)

Portugal⁵¹

Mehanizmu prijenosa porezne obveze podliježe isporuka građevinskih radova, uključujući popravak, čišćenje, održavanje, rekonstrukciju i uklanjanje nekretnina, poreznim obveznicima s pravom na odbitak PDV-a u potpunosti ili djelomično, osnovanima u Portugalu i koji djeluju kao izvođači ili podizvođači.

Švedska⁵²

Prema švedskom zakonu o porezu na dodanu vrijednost, prijenos porezne obveze se primjenjuje ako porezni obveznik pruža građevinske usluge drugom poreznom obvezniku koji obavlja građevinske usluge, a to su prvenstveno usluge vezane uz nekretnine, zgrade odnosno objekte koji se prema važećim kodovima švedske Standardne industrijske klasifikacije djelatnosti mogu pripisati uslugama vezanim uz pripremne radove na tlu, gradnju i građevinske radove, ugradnju instalacija, završne radove, iznajmljivanje opreme za izgradnju ili rušenje s rukovanjem, te čišćenje i najam radne snage za takve aktivnosti.

Španjolska⁵³

Mehanizam prijenosa porezne obveze primjenjuje se u slučaju izvršenja posla, s unosom ili bez unosa materijala te osoblja za rad, kod izravno sklopljenog ugovora između investitora i izvođača radova u svrhu razvoja zemljišta, izgradnje ili obnove građevina. Ujedno mehanizam se primjenjuje kada je primatelj usluga glavni izvođač ili drugi kooperant.

Finska⁵⁴

Kod finskog zakona o porezu na dodanu vrijednost, za primjenu prijenosa porezne obveze odlučujući su vrsta usluga i status kupca, gdje je preduvjet za kupca, da je taj kupac osoba koja se poslovno trajno bavi isporukom građevinskih usluga kao što su izgradnja i popravci na

⁵¹ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, čl.2.st.1.j (Imposto sobre o valor acrescentado - § 2.1.j)

⁵² Zakon o porezu na dodanu vrijednost, čl.2 (Mervärdesskatt - §2)

⁵³ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, čl.84 st.2.f (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido - § 84.2.f)

⁵⁴ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, čl.8c (Laki arvonlisäverolain - §8c)

nekretninama i dobrima koja su na njima instalirana, te planiranje, nadzor i srodne usluge. Mehanizam prijenosa porezne obveze za obavljanje građevinskih usluga, kao i najam osoblja za izvedbu građevinskih radova u Finskoj se primjenjuje od 01. travnja 2011. godine.

*Latvija*⁵⁵

U okviru latvijskog zakona o porezu na dodanu vrijednost, mehanizam prijenosa porezne obveze primjenjuje se od 01. siječnja 2012. godine prilikom obavljanja građevinskih usluga i usluga povezanih s gradnjom ako su isporučitelj i primatelj porezni obveznici u Latviji. Usluge u graditeljstvu koje podliježu prijenosu porezne obveze su sljedeće: građevinski radovi, priprema terena, izgradnja privremenih objekata i rušenje, izgradnja nosivih elemenata, ugradnja instalacija, ugradnja opreme koja je sastavni dio izgradnje, uključujući prozore, vrata, ugradnju dizala, ventilacijski sustav, sustav grijanja odnosno njihovu instalaciju i montažu, postavljanje obloga i izolacije na građevini, uređenje interijera (izrada zidova i stropova, izolacija, postavljanje podova, tapeta, slikanje ili lakiranje površina), odnosno radove vezane uz izgradnju, održavanje i uklanjanje građevine te održavanje gradilišta nakon završetka gradnje prije puštanja u rad. Prijenos porezne obveze, također se odnosi i na tijela javne vlasti ako su registrirana za potrebe PDV-a te naručuju navedene usluge u skladu s propisima o javnoj nabavi ili kao javni partner u javno-privatnom partnerstvu.

⁵⁵ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, čl.142. (Par pievienotās vērtības nodokli, 142.pants)

Tablica 2: Pregled zemalja Europske unije koje primjenjuju RC u građevinarstvu

| Redni broj | Država članica | Implementacija čl.199.st.1.a) Direktive (RC za građevinske usluge) |
|------------|----------------|--|
| 1. | Austrija | Primjenjuje RC |
| 2. | Belgija | Primjenjuje RC |
| 3. | Bugarska | - |
| 4. | Cipar | - |
| 5. | Češka | Primjenjuje RC |
| 6. | Danska | - |
| 7. | Estonija | - |
| 8. | Finska | Primjenjuje RC |
| 9. | Francuska | - |
| 10. | Grčka | - |
| 11. | Hrvatska | Primjenjuje RC |
| 12. | Irska | Primjenjuje RC |
| 13. | Italija | Primjenjuje RC |
| 14. | Latvija | Primjenjuje RC |
| 15. | Litva | - |
| 16. | Luksemburg | - |
| 17. | Mađarska | Primjenjuje RC |
| 18. | Malta | - |
| 19. | Nizozemska | Primjenjuje RC |
| 20. | Njemačka | Primjenjuje RC |
| 21. | Poljska | - |
| 22. | Portugal | Primjenjuje RC |
| 23. | Rumunjska | Primjenjuje RC |
| 24. | Slovačka | - |
| 25. | Slovenija | Primjenjuje RC |
| 26. | Španjolska | Primjenjuje RC |
| 27. | Švedska | Primjenjuje RC |
| 28. | UK | - |

Izvor: RRIF, www.rrif.hr

3.2.3. Praksa Europskog suda⁵⁶

U trećem dijelu ovog podpoglavlja opisuje se slučaj iz Rumunjske kada je građevinski poduzetnik izdao račun sa obračunanim porezom na dodanu vrijednost, umjesto da je za obavljanu građevinsku uslugu primijenio prijenos porezne obveze.

Europski sud u Luksemburgu je 18. rujna 2012. godine zaprimio zahtjev rumunjskog žalbenog suda da se očituje u okviru spora između SC Fatorie SRL protiv Glavne uprave javnih financija u Bihoru u vezi s odbijanjem prava SC Fatorie SRL na odbitak PDV-a zbog neprimjene odredaba sustava obrnutog oporezivanja, odnosno da se očituje na tumačenje Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenog 2006. godine o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, posebno u vezi s pravom na odbitak tijekom primjene sustava obrnutog oporezivanja, kao i načela porezne neutralnosti poreza na dodanu vrijednost i pravne sigurnosti.

Kada se gleda pravni okvir Europske unije, na temelju članka 178. točke (a) i (f) Direktive o PDV-u propisuje se, da ako porezni obveznik želi iskoristiti pravo na odbitak mora zadovoljavati određene uvijete:⁵⁷

- a) za odbitke u skladu s člankom 168. točkom (a), vezano uz isporuku robe i usluga, mora imati račun izdan sukladno člancima 220. do 236. i člancima 238., 239. i 240.;
- f) ako je dužan plaćati PDV kao kupac ako se primjenjuju članci 194. do 197. ili članak 199., mora ispunjavati formalnosti koje odredi svaka pojedina država članica.

U okviru članka 199. stavka 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ propisano je kako za određene isporuke usluga, države članice mogu odrediti da je osoba koja je odgovorna za plaćanje poreza porezni obveznik koji koristi te usluge. Ovo se prvenstveno odnosi na mehanizam prijenosa porezne obveze odnosno reverse charge, koji se može primijeniti prema članku 199.

⁵⁶ Prilagođeno; Presuda Europskog suda od 6. Veljače 2014. – C-424/12, raspoloživo na: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=147503&pageIndex=0&doclang=HR&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=61101>

⁵⁷ Detaljnije vidi Direktivu Vijeća 2006/112/EZ

stavku 1. točki (a) na: građevinske radove, uključujući popravke, čišćenje, održavanje, rekonstrukciju i rušenje vezano uz nekretnine kao i predaju građevinskih radova.

Nadalje, bitno je napomenuti i čl.226. t. 11. navedene Direktive, da je na računima za potrebe PDV-a bitno navesti odnosno pozvati se, da u slučaju izuzetaka ili ako je kupac dužan platiti PDV, na važeću odredbu Direktive Vijeća 2006/112/EZ ili odgovarajuću nacionalnu odredbu ili bilo koju drugu odredbu da je isporuka robe ili usluga izuzeta ili da za njih vrijedi postupak obrnute porezne obveze.

U okviru rumunjskog poreznog zakona, porezni obveznik ima pravo na odbitak poreza ako račun sadrži potrebne informacije o tome tko duguje PDV za isporučena dobra ili obavljene usluge. U slučaju ako je riječ o mehanizmu prijenosa porezne obveze, dobavljači su dužni na računu upisati podatak „obrnuta porezna obveza“, bez navođenja pripadajućeg poreza. Dok na primljenim računima od dobavljača, primatelji naznačuju pripadajući porez odnosno samostalno ga izračunavaju kao porez koji je naplaćen i kao porez koji se može odbiti u poreznoj prijavi.

Dobavljači i dobavljači usluga kao i primatelji odgovorni su za primjenu mehanizma prijenosa porezne obveze i navođenja klauzule „obrnuta porezna obveza“. Ako dobavljač ili dobavljač usluge ne navede podatak „obrnuta porezna obveza“ na računima izdanima za robu ili usluge, primatelj je obvezan primjeniti obrnutu poreznu obvezu, ne platiti porez dobavljaču ili dobavljaču usluga, te na vlastitu inicijativu na računu upisati podatak „obrnuta porezna obveza“. Bitna odredba rumunjskog poreznog zakona za primjenu mjera pojednostavljenja (mjere pojednostavljenja se primjenjuju kod isporuka zgrada, dijelova zgrada i zemljišta svih vrsta, te građevinskih radova i montaže) i obrnute porezne obveze jest da su dobavljač i korisnik obveznici PDV-a i da su predmetne transakcije oporezive.

U okviru rumunjskog zakona za građevinske radove i montaže za koje su primljene uplate i/ili su računi izdani za cjelokupnu ili djelomičnu obrnutu poreznu obvezu do uključivo 31. prosinca 2007., ali za koje je oporezivi događaj nastao tijekom 2008., odnosno na datum kada je izdan izvještaj o napretku te, ovisno o slučaju, prihvaćen od primatelja, standardni porezni režim bit će primijenjen samo na razliku između vrijednosti radova za koje je porezni događaj nastao tijekom 2008. i vrijednosti primljenih uplata ili iznosa navedenih na računima izdanim do uključivo 31. prosinca.

Na osnovu iznesenih propisa Europske unije o PDV-u kroz Direktivu Vijeća 2006/112/EZ i rumunjskog zakona o porezu na dodanu vrijednost, u nastavku se daje tijek i presuda Europskog suda za slučaj koji se dogodio u rumunjskoj praksi.

Društvo SC Fatorie SRL je 03. siječnja 2007. godine sa društvom SC Megasal Construc ii SRL sklopilo okvirni ugovor o građevinskim radovima i montaži svinjogojske zgrade, te radovima na modernizaciji farme za uzgoj svinja, a navedeni radovi su dovršeni u veljači 2008. godine.

Društvo SC Megasal je, kao dobavljač navedenih usluga, tijekom 2007. godine izdalo nekoliko računa za predujam na kojima je bila naznačena klauzula “obrnuta porezna obveza“. Nadalje, 03. ožujka 2008. godine društvo SC Megasal izdalo je račun zajedno sa PDV-om za cjelokupni iznos izvršenih radova, te je društvo SC Fatorie platilo iznos PDV-a koji je dobavljač naznačio na računu.

Potom je društvo SC Fatorie podnijelo zahtjev za povrat PDV-a, te je Glavna uprava javnih prihoda u Bihoru, 02. srpnja 2008. godine odobrila povrat PDV-a po računu od 03. ožujka 2008. godine, u skladu s izvješćem o poreznoj kontroli od 13. lipnja 2008. godine koja se odnosila na razdoblje od 01. srpnja 2007. godine do 31. ožujka 2008. godine.

Međutim, 2009. godine nakon druge porezne kontrole u vezi s PDV-om koji je društvo SC Fatorie platio za razdoblje od 01. siječnja 2007. godine do 31. ožujka 2008. godine, Glavna uprava javnih prihoda u Bihoru odlučila je kako PDV po računu od 03. ožujka 2008. godine mora biti vraćen, jer mjere pojednostavljenja koje uređuju sustav obrnute porezne obveze nisu bile poštovane. Poreznim rješenjem koje je doneseno 18. svibnja 2009. godine, Glavna uprava javnih prihoda u Bihoru, potražuje od društava SC Fatorie plaćanje poreza na dodanu vrijednost po računu od 03. ožujka 2008. godine, te zajedno sa tim iznosom PDV-a društvo mora platiti naknadu zbog kašnjenja.

Naime, osnovni problem koji je doveo do ove situacije jest taj što društvo SC Megasal, kao dobavljač, kojem je društvo SC Fatorie, kao kupac, platilo PDV po računu od 03. ožujka 2008. godine, završilo u stečaju, a da prije toga rumunjskoj poreznoj upravi nije platilo iznos PDV koji je njemu platilo društvo SC Fatorie.

Društvo SC Fatorie podnijelo je tužbu protiv Glavne uprave javnih prihoda u Bihoru, zahtijevajući poništenje odluke o vraćanju poreza i donesenog Poreznog rješenja. Međutim, sud u Bihoru donio je presudu kojom je odbio tužbu kao neosnovanu, te je ujedno i naknadna žalba odbijena iz istoga razloga, te Porezno rješenje postalo pravomoćno. Nadalje, društvo SC Fatorie podnijelo je zahtjev za revizijom ovakve presude suda u Bihoru zato što je donesena kršenjem prava Unije, ali i ovaj zahtjev je bio odbijen.

Ovakvi postupci doveli su da se društvo SC Fatorie obratilo tamošnjem žalbenom sudu. Društvo SC Fatorie isticalo je kako bi se u glavnom postupku trebala primjenjivati prijašnja sudska praksa, prema kojoj u slučaju primjenjivosti obrnute porezne obveze činjenica da zahtjevima koji se odnose na izdavanje računa nije udovoljeno ne bi smjela utjecati na pravo na odbitak. Smatrali su da nepravilnosti koje je počinio dobavljač tijekom izrade računa od 03. ožujka 2008. godine i izostanak plaćanja računa, nisu takve prirode da bi mogli utjecati na njihovo pravo na odbitak PDV-a po ovom računu.

Međutim, Glavna uprava javnih prihoda u glavnom postupku je smatrala kako je društvo SC Fatorie izgubilo pravo na odbitak PDV-a iz računa od 03. ožujka 2008. godine, jer je s jedne strane društvo koje je izdalo račun, taj račun izradilo nepravilno, primjenjujući uobičajena pravila u području PDV-a, iako ga je moralo izraditi u skladu s pravilima pojednostavljenja, i jer, s druge strane društvo koje je primilo račun za obavljene usluge nije navelo po vlastitom nahođenju podatak „obrnuta porezna obveza“ na računu i platilo je porez dobavljaču usluga.

Nakon što je žalbeni sud prekinuo postupak, obratio se Europskom sudu sa sljedećim pitanjima:

(1) Dopuštaju li odredbe Direktive Vijeća o PDV-u primjenu sankcije koja se sastoji u gubitku, za poreznog obveznika, prava na odbitak PDV-a kad je:

- a) račun koji je predočio porezni obveznik u vezi s provedbom prava na odbitak sastavljen na nepravilan način od strane trećih, bez primjene mjere pojednostavljenja,
- b) porezni obveznik platio PDV naveden u računu?

(2) Je li europsko načelo pravne sigurnosti u suprotnosti s upravnom praksom rumunjskih poreznih tijela koja

- a) su najprije, konačnom upravnom odlukom, priznala pravo na odbitak PDV-a,
- b) a zatim preinačila tu odluku i odredila obvezu na teret poreznog obveznika za plaćanje u proračun države PDV-a za koji je prvotno bilo provedeno pravo na odbitak, uvećano za kamate i naknadu za kašnjenje?

(3) U uvjetima u kojima:

- a) je porezni obveznik platio PDV pogrešno naveden na računu od strane trećeg,
- b) porezna tijela nisu poduzela nijednu aktivnu mjeru kojom bi naložila trećem ispravak računa sastavljenog na nepravilan način,
- c) je ispravak računa od sada nemoguć zbog stečaja trećeg, dopušta li načelo porezne neutralnosti PDV-a uskraćivanje prava na odbitak PDV-a poreznom obvezniku?

Prvo i treće pitanje koje je žalbeni sud uputio Europskom sudu treba promatrati zajedno, a u osnovi se želi dobiti odgovor na pitanja jesu li Direktiva Vijeća o PDV-u i načelo neutralnosti protivni, u okviru transakcije podvrgnute režimu obrnute porezne obveze, uskraćivanju primatelju usluga prava na odbitak PDV-a koji je pogrešno platio dobavljaču usluga na temelju nepravilno sastavljenog računa i to kad je ispravak ove pogreške nemoguć zbog stečaja navedenog dobavljača usluga.

Pravo na odbitak čini sastavni dio mehanizma PDV-a i načelno ne može biti ograničeno, te je svrha režima odbitka u cijelosti rasteretiti poreznog obveznika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih ekonomskih aktivnosti. Naime, tako zajednički sustav PDV-a jamči neutralnost oporezivanja svih ekonomskih aktivnosti, ma kakvi bili ciljevi ili rezultati ovih aktivnosti, pod uvjetom da su načelno same spomenute aktivnosti podvrgnute PDV-u.

Porezni obveznik, koji je kao dobavljač usluga dužan platiti pripadajući PDV, nije obvezan imati izdan račun u skladu s formalnim uvjetima Direktive o PDV-u kako bi mogao izvršavati svoje pravo na odbitak nego samo mora ispuniti formalnosti koje je odredila dotična država članica u vezi s izvršavanjem mogućnosti koju nudi navedeni članak 178. točka (f) Direktive o PDV-u. Naime, proizlazi iz sudske prakse Europskog suda, kako opseg formalnosti određenih od strane navedene članice, koje porezni obveznik mora poštovati kako bi mogao izvršavati pravo na odbitak PDV-a, ne smiju prelaziti ono što je neophodno potrebno za kontrolu ispravne primjene postupka obrnute porezne obveze i osiguranja naplate PDV-a. Sud

je već ustanovio kako u okviru mehanizma obrnute porezne obveze, načelo porezne neutralnosti zahtijeva da se odbitak preporeza odobri ako su zadovoljeni materijalni uvjeti, čak i ako porezni obveznik nije udovoljio određenim formalnim uvjetima.

U navedenom slučaju, proizlazi kako račun od 03. ožujka 2008. godine ne sadrži napomenu „obrnuta porezna obveza“, te kako Fatorie nije poduzeo neophodne mjere za ispravak ovog nedostatka. Nadalje, Fatorie je pogrešno uplatio PDV, neispravno naveden na spomenutom računu, Megasalu, iako je primjenom navedenog mehanizma morao, kao primatelj usluga, platiti PDV poreznim tijelima u skladu s člankom 199. Direktive o PDV-u. U ovom slučaju, sporni račun ne udovoljava formalnim uvjetima propisanim u nacionalnom zakonodavstvu, te nije poštivan materijalni uvjet mehanizma obrnutog oporezivanja.

Takva situacija spriječila je porezna tijela u kontroli primjene mehanizma obrnute porezne obveze i uzrokovala rizik gubitka poreznih prihoda za navedenu državu članicu. Iz stalne sudske prakse proizlazi kako je provedba prava na odbitak ograničena samo na dugovane poreze, tj. poreze koji se odnose na transakciju za koju postoji obaveza PDV-a ili poreze koji su plaćeni u mjeri u kojoj su bili dugovani.

PDV koji je Fatorie platio Megasalu nije bio dugovan, i kako to plaćanje nije poštovalo materijalni uvjet mehanizma obrnutog oporezivanja, Fatorie nije mogao primijeniti pravo na odbitak za ove račune.

Stečaj Megasala ne predstavlja osnovu za dovođenje u pitanje uskrate dopuštanja odbitka PDV-a kao rezultata nedostatka ispunjavanja bitnih uvjeta na strani Fatorie za primjenu predmetnog postupka. Primatelj usluga koji je nepravilno platio PDV isporučitelju tih usluga može od njega zahtijevati povrat u skladu s odredbama nacionalnog prava.

Naime, porezna tijela nisu naložila Megasalu ispravak nepravilno ispostavljenog računa, već se glavni postupak odnosi na osporavanje prava na odbitak PDV-a.

Drugo pitanje koje je žalbeni sud uputio Europskom sudu vezano za navedeni slučaj odnosi se na činjenicu da li se načelo pravne sigurnosti protivi stalnoj nacionalnoj upravnoj praksi poreznih tijela koja se sastoji u opozivu odluke kojom je poreznom obvezniku priznato pravo na odbitak PDV-a, a onda se nakon, nove kontrole, traži plaćanje tog PDV-a uvećanog za zatezne kamate.

Načelo pravne sigurnosti zahtijeva da se porezna situacija poreznog obveznika u vezi s njegovim pravima i obvezama prema poreznim tijelima ne smije vremenski neograničeno dovoditi u pitanje. U skladu sa prethodno navedenim, rumunjska Vlada pozvala se na Porezni zakon koji iznimno dopušta, prije isteka roka zastare, provedbu nove kontrole za određeno razdoblje ako se pojave dodatni podaci nepoznati poreznim inspektorima na dan provjera ili se ustanove pogreške u izračunu koje imaju utjecaj na rezultate provjera.

U pogledu zateznih kamata koje su obračunate društvu SC Fatorie, valja napomenuti kako su u nedostatku harmonizacije propisa Unije u području sankcija, primjenjivih u slučaju neispunjenja uvjeta iz mehanizma uvedenog tim propisima, države članice ovlaštene odabrati sankcije koje smatraju primjerenima. Međutim, države članice su dužne izvršavati svoju nadležnost poštujući pravo Unije i njegova opća načela, te u skladu s time i načelo proporcionalnosti.

U konačnici, na temelju iznesenih navoda Europski sud donosi sljedeću presudu:

- U okviru radnje podvrgnute mehanizmu obrnute porezne obveze, Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenog 2006. godine o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost i načelo porezne neutralnosti nisu protivni tome da primatelju usluga bude uskraćeno pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost koji je neosnovano platio dobavljaču na temelju nepravilno izdanog računa, uključujući i kada je ispravak ove pogreške nemoguć zbog stečaja navedenog primatelja.
- Načelo pravne sigurnosti nije protivno ustaljenoj nacionalnoj fiskalnoj praksi koja se sastoji u opozivu, unutar zastarnog roka, odluke kojom je poreznom obvezniku priznato pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost te kojom se nakon nove kontrole traži povrat tog poreza uvećan za naknadu za kašnjenje.

4. SUSTAV POREZA NA DODANU VRIJEDNOST U REPUBLICI HRVATSKOJ

U okviru ovog poglavlja dat će se prikaz razvoja poreza na dodanu vrijednost od njegovog uvođenja u porezni sustav do danas. Poglavlje će biti podijeljeno u tri dijela. U prvom dijelu obradit će se razvoj poreza na dodanu vrijednost od trenutka njegovog uvođenja do trenutka ulaska Republike Hrvatske u Europsku Uniju. Drugi dio bavit će se funkcioniranjem sustava poreza na dodanu vrijednost nakon ulaska Republike Hrvatske u Europsku Uniju, dok treći dio predstavlja usporedbu aktualnog sustava poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj s onim u Europskoj uniji.

4.1. Povijesni razvoj poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj

4.1.1. Period do 1999.godine⁵⁸

Nakon osamostaljenja Hrvatske, kao glavni fiskalni instrument bio je Porez na promet proizvoda i usluga, kao preteča današnjeg Poreza na dodanu vrijednost. U vremenu kada se stvarala hrvatska država, glavna karakteristika poreza na promet proizvoda i usluga bila je njegoova financijska izdašnost u odnosu na druge poreze, ali i uloga regulatora ponude i potražnje za određenim proizvodima u specifičnim uvjetima formiranja i funkcioniranja novoosnovane države. Porez na promet proizvoda i usluga je u jako kratkom vremenu doživio brojne izmjene i dopune, koje su prvenstveno bile produkt velike nezaposlenosti, inflacije i otežane financijske aktivnosti države. Brojne izmjene ovog poreza bile su temelj ka zamjeni poreza na promet proizvoda i usluga, porezom na dodanu vrijednost, kako bi se olakšalo snalaženje poreznih obveznika i poreznih službenika u klupku poreznih propisa koji su bili definirani općim porezom na promet. Porez na dodanu vrijednost koji je uveden 01. siječnja 1998. godine, zamijenio je dotadašnji porez na promet proizvoda i usluga, kojeg možemo okarakterizirati kao najdugovječniji modalitet oporezivanja na ovim našim prostorima.

U SFRJ se još 70-ih godina 20. stoljeća raspravljalo o zamjeni jednofaznog poreza na promet u trgovini na malo neto svfaznim porezom na promet, tj. porezom na dodanu vrijednost. Iz

⁵⁸ Prilagođeno; Jelčić, B., Bejaković, P. ; Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj, Zagreb, HAZU, 2012., str. 180-186, dostupno na: <http://www.ijf.hr/upload/files/file/knjige/bejakovic-jelcic.pdf> (02.12.2012.)

brojnih razloga, ni tada ni u prvim godinama neovisne Republike Hrvatske nije došlo do zamjene ova dva porezna modaliteta. Razlozi tome leže u činjenici da su se uvjeti za reformu poreznog sustava uvelike razlikovali od onih u bivšim državama socijalističkog lagera. Pri tome se prvenstveno misli na veliki broj nezaposlenih, poteškoće u pretvorbi vlasništva, visoka stopa inflacije, velika ratna razaranja, okupacija teritorija, uništeni privredni tijekovi, problemi vraćanja dugova, teškoće kod zaduživanja u inozemstvu, budžetski deficit i dr.

Nacrt prijedloga zakona o porezu na dodanu vrijednost, Ministarstvo financija RH dostavilo je Vladi RH na razmatranje i usvajanje u studenome 1994. godine. Ovim Nacrtom prijedloga zakona o porezu na dodanu vrijednost bilo je predviđeno da se proizvodi i usluge u prometu oporezuju primjenom porezne stope od 22%, a da se isporuka kruha, mlijeka, ulja i masti, te dnevnog tiska oporezuje po stopi od 0%. Međutim, ovakav Nacrt prijedloga nije usvojen od strane Sabora. U Nacrtu konačnog prijedloga zakona o porezu na dodanu vrijednost iz ožujka 1995. godine više se ne spominje stopa od 0%, te se navodi samo opća stopa od 20%. U travnju 1995. godine, Ministarstvo financija RH je po drugi put dostavilo Nacrt konačnog prijedloga zakona o porezu na dodanu vrijednost Vladi RH u kojem je sadržana samo jedna stopa u visini od 20%. U konačnici, u srpnju 1995. godine, konačnim Prijedlogom zakona o porezu na dodanu vrijednost kojeg je Vlada podnijela Saboru na usvajanje, predložena je i usvojena stopa od 22%.

Najveće dvojbe koje su se javile prilikom izglasavanja Nacrta konačnog prijedloga zakona o porezu na dodanu vrijednost bile su u pogledu poreznih stopa, da li prihvatiti jednostopni sustav PDV-a ili se pak opredjeliti da se pored opće stope poreza na dodanu vrijednost primjenjuje za određena dobra i usluge i nulta stopa poreza na dodanu vrijednost. Hrvatski financijski teoretičari isticali su kako je regresivnost PDV-a mnogo izraženija kod jednostopnog sustava i sumnjali su u opravdanost da se osnovne životne namirnice oporezuju istom stopom PDV-a kao i luksuzna dobra. Međutim, strani stručnjaci, predlagatelji zakona smatrali su da prihodi od PDV-a veći ako se pri oporezivanju proizvoda i usluga koristi samo jedna stopa sa širokom bazom i malenim brojem poreznih oslobođenja. U konačnici, saborski zastupnici su se ipak priklonili mišljenju stranih stručnjaka za uvođenje jednostopnog sustava PDV-a, jer su time željeli napraviti odmak od prijašnjih pogleda i stajališta u gospodarstvu.

Zakonom o PDV-u bilo je utvrđeno da će se ovaj porez početi primjenjivati od 01. siječnja 1997. godine. Međutim, kako su se bližili izbori, uvođenje novog poreza sa velikim brojem

poreznih obveznika, čiji teret snose krajnji potrošači i gdje domet njegovog učinka na gospodarske subjekte i gospodarstvo u cjelini još nije poznat, rezultiralo bi manjim brojem glasova za onu stranku koja bi bila inicijator za njegovo uvođenje. Tek 01. siječnja 1998. godine porez na dodanu vrijednost postao je sastavni dio novog poreznog sustava Republike Hrvatske.

U kratkom periodu primjene novog modaliteta oporezivanja došlo je do značajnih promjena, od koji se posebice ističe povećanje praga za ulazak u sustav poreza na dodanu vrijednost sa 50.000,00 kuna na 85.000,00 kuna.

Već u prvoj godini primjene PDV-a, ostvareno je 30% više prihoda od PDV-a, nego što je to bilo planirano proračunom 1998. godine, planirano je 15 milijardi kuna, a ostvareno je 20,2 milijarde kuna. Nakon što se napravio propust u planiranju proračuna, napravio se još veći propust prilikom upravljanja viškom prihoda od PDV-a. Naime, umjesto da se taj višak prihoda iskoristio za smanjenje porezne stope PDV-a ili pak za smanjenje nekih drugih poreznih ili javnih davanja, taj višak je utrošen u povećanje javne potrošnje, gdje su rashodi u 1998. godini u odnosu na prethodnu povećani za 9,8 milijardi kuna.

Uvođenje jednostopnog sustava PDV-a doživjelo je brojne kritike. Skorašnji izbori u 2000. godini imali su utjecaja na promjene u sustavu oporezivanja PDV-om. Tako je vladajuća stranka dva mjeseca prije parlamentarnih izbora predložila i uvela nultu stopu na kruh, mlijeko, lijekove, knjige i ortopedska pomagala.

Tablica 3: Pregled pojedinih prihoda državnog proračuna od 1998. do 1999.godine

| | 1998. | % Udio u ukupnim prihodima | 1999. | % Udio u ukupnim prihodima |
|----------------------------|---------------|----------------------------------|---------------|----------------------------------|
| Ukupni prihodi | 43.808.593,00 | 100,00 | 46.356.724,00 | 100,00 |
| Porez na dohodak | 4.915.096,00 | 11,22 | 4.571.102,00 | 9,86 |
| Porez na dobit | 2.461.149,00 | 5,62 | 2.365.955,00 | 5,10 |
| Porez na dodanu vrijednost | 20.228.226,00 | 46,17 | 19.829.971,00 | 42,78 |
| Trošarine | 5.896.787,00 | 13,46 | 6.160.719,00 | 13,29 |

Izvor: Registar Godišnjih financijskih izvještaja, www.mfin.hr

4.1.2. PDV od 2000. do kraja 2003. godine

Porez na dodanu vrijednost je od svog uvođenja nailazio na brojne kritike. Osnovna kritika ovog poreznog oblika leži u njegovoj regresivnosti, koja je potencirana činjenicom da se promet dobara i usluga oporezivao samo jednom stopom i to viskom stopom od 22%. Zbog brojnih kritika, u drugoj polovici 1999. godine, predložena je i usvojena nulta stopa za oporezivanje nekih proizvoda široke potrošnje.

Tako su se od 01. studenog 1999. godine nultom stopom oporezivale: sve vrste kruha, sve vrste mlijeka u tekućem stanju (osim kiselog i čokoladnog mlijeka, kefira i jogurta), knjige stručnog, znanstvenog, umjetničkog, kulturnog i obrazovnog sadržaja i udžbenici, lijekovi sa liste HZZO-a, proizvodi koji se kirurški ugrađuju u ljudsko tijelo, te medicinski proizvodi za nadomještanje tjelesnih oštećenja ili nedostataka.⁵⁹

Nadalje, od 01. rujna 2000. godine uvedena je nulta stopa i na knjige objavljene na CD-ROM-u, videokasetama i audiokasetama, te na znanstvene časopise. Od polovice studenog 2000. godine PDV se ne plaća na javno prikazivanje filmova. Od 01. siječnja 2001. godine uvedena je nulta stopa PDV-a na određene turističke usluge za inozemne goste u organiziranom boravku, koje se plaćaju doznakama iz inozemstva. Izmjenama se nastojalo pomoći turističkom sektoru i pridonijeti razvoju turizma privlačenjem većeg broja domaćih i inozemnih gostiju. Uvođenjem nulte stope PDV-a izjednačio se status domaćih i inozemnih gostiju.⁶⁰

⁵⁹ Jelčić, B., Bejaković, P. ; Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj, Zagreb, HAZU, 2012., str. 232, dostupno na: <http://www.ijf.hr/upload/files/file/knjige/bejakovic-jelcic.pdf> (02.12.2012.)

⁶⁰ Ibidem, str. 232.

Tablica 4: Pregled pojedinih prihoda državnog proračuna od 2000. do 2003.godine

| | 2000. | % Udio u ukupnim prihodima | 2001. | % Udio u ukupnim prihodima | 2002. | % Udio u ukupnim prihodima | 2003. | % Udio u ukupnim prihodima |
|----------------------------|---------------|----------------------------|---------------|----------------------------|---------------|----------------------------|---------------|----------------------------|
| Ukupni prihodi | 44.635.673,00 | 100,00 | 53.503.615,00 | 100,00 | 69.869.112,00 | 100,00 | 78.275.027,00 | 100,00 |
| Porez na dohodak | 4.094.638,00 | 9,17 | 3.404.394,00 | 6,36 | 3.363.295,00 | 4,81 | 3.114.581,00 | 3,98 |
| Porez na dobit | 1.673.753,00 | 3,75 | 1.987.163,00 | 3,71 | 2.659.108,00 | 3,81 | 3.074.466,00 | 3,93 |
| Porez na dodanu vrijednost | 21.825.284,00 | 48,90 | 23.266.859,00 | 43,49 | 25.952.486,00 | 37,14 | 28.129.300,00 | 35,94 |
| Trošarine | 7.673.256,00 | 17,19 | 7.698.897,00 | 14,39 | 7.474.168,00 | 10,70 | 7.850.993,00 | 10,03 |

Izvor: Registar Godišnjih financijskih izvještaja, www.mfin.hr

4.1.3. Razdoblje od 2004. do 01. srpnja 2013. godine

01. siječnja 2006. godine došlo je do izmjene Zakona o porezu na dodanu vrijednost u pogledu porezne stope u turizmu. Naime, dotadašnja nulta stopa zamijenjena je sniženom stopom od 10%, kojom su se oporezivale usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona, ili punog pansiona u svim vrstama komercijalnih ugostiteljskih objekata i na usluge agencijske provizije u vezi s tim uslugama. U slučaju kada bi agencija od hotelskog poduzeća zakupila sobe na određeno vrijeme za smještaj turista, tada se ta usluga koju pruža hotelsko poduzeće ne može smatrati uslugom smještaja, već uslugom najma koja se oporezivala po stopi od 22%. Ukidanjem potpora za sniženjem troškova organiziranog prijevoza, povećanjem stope PDV-a za agencijske usluge, usluge smještaja putem agencija sa 0% na 22%, Hrvatska je ugrozila svoju turističku konkurentnost.⁶¹

Ove izmjene su prvenstveno produkt polagane prilagodbe hrvatskog sustava PDV-a sa europskim sustavom PDV-a odnosno sa Šestom Direktivom. Međutim, ova prilagodba nije bila skroz sprovedena, jer prema odrednicama Šeste Direktive, turističke agencije u Europskoj Uniji za prodaju turističkih usluga na unutarnjem tržištu plaćaju PDV samo na razlici u cijeni,

⁶¹ Prilagođeno; Jelčić, B., Bejaković, P. ; Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj, Zagreb, HAZU, 2012., str. 274., dostupno na: <http://www.ijf.hr/upload/files/file/knjige/bejakovic-jelcic.pdf> (02.12.2012.)

a ukoliko se te usluge odvijaju izvan Europske Unije tada su one izuzete od plaćanja PDV-a. Na osnovu ovog hrvatske putničke agencije bile su u dosta nepovoljnijem položaju od putničkih agencija iz Europske Unije.⁶²

U 2007. godini došlo je do promjene stope PDV-a na novine i časopise sa 22% na 10%. Prema procjenama Ministarstva financija, planirani gubitak u državnom proračunu od oko 300 milijuna kuna zbog smanjenja stope PDV-a na tiskovine, smanjio bi se većom prodajom tiskovina i manjom remitendom (neprodani ostatak novina koji se vraća izdavaču). Ovo sniženje poreza nije pridonijelo smanjivanju prodajne cijene nego je samo pomoglo zadržavanju cijena za jedno razdoblje. Zbog porasta troškova, neravnopravne utakmice između tiskanih i elektroničkih medija što je rezultiralo padom naknade i gospodarske krize, u veljači 2010. godine zabilježen je pad prodaje tiskanih medija od 15% u odnosu na 2009. godinu.⁶³

Izmjenama Zakona o porezu na dodanu vrijednost, u 2009. godini povišena je standardna stopa sa 22% na 23%. Ova izmjena je zahtijevala promptnu prilagodbu poreznih i računovodstvenih radnika i inženjera, jer od 01. kolovoza 2009. godine počele su se primjenjivati nove porezne knjige i evidencije, novi obrazac PDV-a, a ujedno je trebalo dobro procijeniti koju stopu PDV-a primijeniti u nekim specifičnim poreznim situacijama u prijelaznom razdoblju.

Izmjenama Zakona o porezu na dodanu vrijednost, od 01. siječnja 2010. godine nastupile su određene izmjene zakona o u pogledu oporezivanja banaka, štedionica, štedno – kreditnih organizacija, društva osiguranja i reosiguranja, liječničkih praksi, zdravstvenih i obrazovnih ustanova i ostalih ustanova koje su bile navedene u članku 11. Zakona o PDV-u. Naime, promjenama u oporezivanju PDV-om u 2010. godini odmaklo se od institucionalnog pristupa na osnovu kojeg su ove ustanove bile oslobođene plaćanja PDV-a kod obavljanja svih vrsta isporuka dobara ili usluga i nisu imali pravo na odbitak pretporeza. Međutim, u 2010. godini zbog usklađivanja sa pravnom stečevinom Europske Unije ove ustanove i društva bile su

⁶² Prilagođeno; Kalčić, R., Kuliš, D., Kesner-Škreb, M.: Vodič kroz europske direktive o porezu na dodanu vrijednost, Zagreb, IJF,2012., str. 92. – 93.

⁶³ Prilagođeno; Jelčić, B., Bejaković, P. ; Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj, Zagreb, HAZU, 2012., str. 277. – 278., dostupno na: <http://www.ijf.hr/upload/files/file/knjige/bejakovic-jelcic.pdf> (02.12.2012.)

obuhvaćene u sustavu PDV-a po funkcionalnom načelu. Oni su i dalje bili oslobođeni obračunavanja PDV-a, bez prava na odbitak pretporeza, ali samo za određene isporuke dobara i usluga definiranih u Šestoj Direktivi.

Bitne izmjene zakona o porezu na dodanu vrijednost nastupile su 01. ožujka 2012. godine. Najznačajnija izmjena ogledala se u promjeni odnosno povećanju opće stope PDV-a sa 23% na 25%. Nadalje, izmjenama je proširen opseg dobara i usluga koje se oporezuju stopom od 10%, pa tako pored usluga smještaja, usluga prodaje novina i časopisa, sada su se stopom od 10% oporezivala sljedeća dobra: jestiva ulja i masti, biljnog i životinjskog podrijetla, u skladu s posebnim propisima; dječja hrana i prerađena hrana na bazi žitarica za dojenčad i malu djecu, u skladu s posebnim propisima; isporuka vode, osim vode koja se stavlja na tržište u bocama ili drugoj ambalaži; bijeli šećer od trske i šećerne repe.

Nadalje, od ostalih bitnih izmjena ističe se to da poduzetnici od 01. ožujka 2012. godine više nisu mogli priznavati pretporez prilikom nabavke i najma plovila namijenjenih za razonodu, zrakoplova, osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz, uključujući nabavu svih vrsta dobara i usluga u vezi s tim dobrima. Iznimka je jedino u slučaju kada je poduzetnicima nabavka ovih sredstava potrebna za obavljanje njihove osnovne djelatnosti odnosno kada je riječ o osobnim automobilima i drugim prijevoznim sredstvima za obuku vozača, testiranje vozila, servisnu službu, djelatnost prijevoza putnika i dobara, prijevoz umrlih, iznajmljivanje ili ako se nabavljaju za daljnju prodaju, tada poduzetnici i dalje pretporez mogu koristiti u cijelosti.

Pored ovih izmjena, poduzetnici od 01. ožujka 2012. godine više ne mogu priznavati pretporez za nabavu dobara i usluga za potrebe reprezentacije. Pod reprezentacijom se smatraju izdaci za ugošćivanje poslovnih partnera, darivanje poslovnih partnera, plaćanje poslovnim partnerima izdataka za odmor, sport i razonodu, izdataka za najam automobila, plovila, zrakoplova, kuća za odmor i slično.

S krajem 2012. godine najavljene su određene izmjene Zakona o porez na dodanu vrijednost koje bi trebale nastupiti 01. siječnja 2013. godine. Tako je 01. siječnja 2013. godine došlo do izmjene praga za ulazak u sustav PDV-a, gdje se sada taj prag povećao sa 85.000,00 kuna na 230.000,00 kuna. Nadalje, izmjenama Zakona određeno je da se sniženom stopom od 10% oporezuju usluge pripremanja hrane i obavljanje usluga prehrane u ugostiteljskim objektima

te pripremanje i usluživanje bezalkoholnih pića i napitaka, vina i piva u tim objektima. Međutim, ova izmjena Zakona ne odnosi se na usluživanje alkoholnih pića i napitaka u tim objektima, te se oni i dalje oporezuju po stopi od 25%. Vrlo bitna izmjena koja je nastupila od 01. siječnja 2013. godine bila je ukidanje nulte stope PDV-a i primjena snižene stope od 5% na dobra i usluge koje su se do ovog datuma oporezivale sa sniženom stopom od 0%, a to su prvenstveno kruh, mlijeko, knjige, lijekovi, ortopedska pomagala, znanstveni časopisi i usluge javnog prikazivanja filmova.

Tablica 5: Pregled pojedinih prihoda državnog proračuna od 2004. do 2013.godine

| | 2004. | % Udio u ukupnim prihodima | 2005. | % Udio u ukupnim prihodima | 2006. | % Udio u ukupnim prihodima | 2007. | % Udio u ukupnim prihodima | 2008. | % Udio u ukupnim prihodima | 2009. | % Udio u ukupnim prihodima | 2010. | % Udio u ukupnim prihodima | 2011. | % Udio u ukupnim prihodima | 2012. | % Udio u ukupnim prihodima | 2013. | % Udio u ukupnim prihodima |
|----------------------------|---------------|----------------------------|----------------|----------------------------|----------------|----------------------------|----------------|----------------------------|----------------|----------------------------|----------------|----------------------------|----------------|----------------------------|----------------|----------------------------|----------------|----------------------------|----------------|----------------------------|
| Ukupni prihodi | 80.463.518,00 | 100,00 | 103.100.941,00 | 100,00 | 112.293.777,00 | 100,00 | 126.716.000,00 | 100,00 | 134.737.775,00 | 100,00 | 128.087.106,00 | 100,00 | 107.466.351,00 | 100,00 | 107.069.670,00 | 100,00 | 109.558.928,00 | 100,00 | 108.585.049,00 | 100,00 |
| Porez na dohodak | 3.128.273,00 | 3,89 | 7.824.668,00 | 7,59 | 8.812.855,00 | 7,85 | 9.937.983,00 | 7,84 | 10.761.736,00 | 7,99 | 10.360.916,00 | 8,09 | 1.201.546,00 | 1,12 | 1.307.486,00 | 1,22 | 1.269.525,00 | 1,16 | 1.372.698,00 | 1,26 |
| Porez na dobit | 3.131.440,00 | 3,89 | 5.572.242,00 | 5,40 | 7.159.436,00 | 6,38 | 8.824.513,00 | 6,96 | 10.564.703,00 | 7,84 | 9.439.858,00 | 7,37 | 6.407.084,00 | 5,96 | 7.288.030,00 | 6,81 | 7.697.342,00 | 7,03 | 6.365.443,00 | 5,86 |
| Porez na dodanu vrijednost | 29.864.904,00 | 37,12 | 32.243.372,00 | 31,27 | 34.931.750,00 | 31,11 | 37.747.987,00 | 29,79 | 41.308.036,00 | 30,66 | 37.050.354,00 | 28,93 | 37.688.520,00 | 35,07 | 37.718.154,00 | 35,23 | 40.652.023,00 | 37,11 | 40.253.061,00 | 37,07 |
| Trošarine | 7.941.553,00 | 9,87 | 10.939.144,00 | 10,61 | 11.564.709,00 | 10,30 | 12.168.666,00 | 9,60 | 11.875.126,00 | 8,81 | 10.998.910,00 | 8,59 | 11.972.326,00 | 11,14 | 11.215.054,00 | 10,47 | 11.206.489,00 | 10,23 | 11.682.936,00 | 10,76 |

Izvor: Registar Godišnjih financijskih izvještaja, www.mfin.hr

4.2. Osnove funkcioniranja sustava poreza na dodanu vrijednost ulaskom Republike Hrvatske u Europsku uniju

Republika Hrvatska je od trenutka uvođenja poreza na dodanu vrijednost u svoj porezni sustav, ovaj porezni oblik nastojala uskladiti sa pravnom stečevinom Europske Unije u onolikoj mjeri koliko su dopuštali ekonomski, gospodarski i socijalni uvjeti. Ulaskom Republike Hrvatske u Europsku uniju 01. srpnja 2013. godine, hrvatski zakon o porezu na dodanu vrijednost usklađen je sa Šestom Direktivom, uz neka manja odstupanja.

Svaka država članica Europske unije ima posebne zakonske odredbe koje uređuju oporezivanje PDV-om pri transakcijama između država članica.

Republika Hrvatska pristupanjem Europskoj uniji postala je dijelom jedinstvenog tržišta te je bilo potrebno obaviti određenu prilagodbu na području zakonodavstva vezanu uz porez na dodanu vrijednost.

Temeljni propisi u okviru pravne stečevine Europske unije vezani uz porez na dodanu vrijednost i administrativnu suradnju na području PDV-a koje treba izravno primijeniti i uskladiti su:⁶⁴

- UREDBA VIJEĆA EZ-a br. 1798/2003 od 7. listopada 2003. o upravnoj suradnji na području poreza na dodanu vrijednost. Utvrđuje uvjete pod kojima administrativna tijela država članica EU međusobno surađuju te propisuje pravila i postupke koji omogućuju nadležnim tijelima država članica da surađuju i međusobno razmjenjuju informacije koje im mogu pomoći za pravilno utvrđivanje PDV-a.
- UREDBA KOMISIJE EZ-a br.1925/2004 od 29. listopada 2004. o utvrđivanju detaljnih pravila za primjenu određenih odredbi Uredbe Vijeća br.1798/2003, a ta pravila odnose se na: kategorije informacija koje se razmjenjuju, učestalost razmjene i praktične postupke za razmjenu informacija, odnose s Komisijom, te uvjete koji uređuju razmjenu informacija.
- SMJERNICA VIJEĆA 2006/112/EZ-a od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost.

⁶⁴ Morić, N.: Osnove funkcioniranja sustava PDV-a nakon ulaska Hrvatske u EU, RRIF, br.12/2007, str.150.

- OSMA SMJERNICA VIJEĆA 79/1072/EZ-a od 6. prosinca 1979. o usklađivanju zakona država članica vezano za porez na promet – Postupci za povrat poreza na dodanu vrijednost poreznim obveznicima koji nemaju sjedište na području države članice.
- TRINAESTA SMJERNICA VIJEĆA 86/560/EZ-a od 17. studenog 1986. o usklađivanju zakona država članica vezano za porez na promet – Postupci za povrat poreza na dodanu vrijednost poreznim obveznicima koji nemaju sjedište na području Zajednice.
- SMJERNICA VIJEĆA br. 76/308/EZ-a od 15. ožujka 1976. o međusobnoj suradnji kod zahtjeva za naplatu potraživanja vezano za pristojbe, obveze, poreze i za ostale mjere.
- SMJERNICA VIJEĆA 2002/94/EZ-a od 9. prosinca 2002. kojom se ustanovljavaju detaljna pravila za primjenu određenih odredbi SMJERNICE VIJEĆA br.76/308/EZ-a.

Ulaskom Republike Hrvatske u Europsku uniju donešen je novi Zakon o porezu na dodanu vrijednost koji se primjenjuje od 01. srpnja 2013. godine, odnosno uspostavlja se novi način obračunavanja i plaćanja PDV-a. Zbog usklade s pravnom stečevinom Europske unije, na temelju ovog Zakona u pravni poredak Republike Hrvatske prenose se sljedeće direktive:⁶⁵

- Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. godine o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost sa zadnjom izmjenom Direktive Vijeća 2010/88/EU od 07. prosinca 2010. godine kojim se mijenja Direktiva 2006/112/EZ u dijelu koji se odnosi na trajanje obveze pridržavanja minimalne standardne stope,
- Direktiva Vijeća 2008/9/EZ od 12. veljače 2008. godine kojom se utvrđuju detaljna pravila za povrat poreza na dodanu vrijednost, predviđen u Direktivi 2006/112/EZ, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan na području države članice povrata nego u nekoj drugoj državi članici,
- Trinaesta Direktiva Vijeća 86/560/EEZ od 17. studenog 1986. godine o usklađivanju zakona država članica vezano za porez na promet – postupci za povrat poreza na dodanu vrijednost poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan na području Zajednice.

⁶⁵ Markota, Lj.: Primjena Zakona o PDV-u od 1. srpnja 2013., RRIF, br.7/13, str.18.

- Provedbena Uredba Vijeća br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. godine o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost.

Temeljni pravni akti koji će se primjenjivati izravno bez unošenja njihovih odredaba u hrvatsko zakonodavstvo na području PDV-a su:⁶⁶

- Uredba Vijeća EZ-a br.1798/2003
- Uredba Komisije EZ-a br.1925/2004.

Međutim, u smjernicama su navedeni ciljevi koje treba postići, ali se one ne primjenjuju izravno već ih treba ugraditi u odgovarajuće hrvatske propise. Nadalje, sudska praksa Suda Europske unije ima značajnu ulogu, te presude Suda EU mogu i trebaju koristiti svi porezni obveznici u svim državama članicama za rješavanje dvojbениh poreznih situacija.

Zakonom o porezu na dodanu vrijednost koji je stupio na snagu danom pristupanja Republike Hrvatske Europskoj uniji uređuje se promet dobara i usluga u tuzemstvu, odnosno područje RH; promet na području Europske unije koje je područje država članica i područje EU koje je kao takvo određeno Ugovorom o osnivanju EU; promet s „trećim zemljama“ odnosno bilo koja država ili područje koje nije područje EU, na koje se ne primjenjuje Ugovor o osnivanju EU; te promet s „trećim područjima“ koje predstavlja dio područja države članice koje je izuzeto iz područja EU. Vrlo bitno je razumijevanje ovih termina jer je upravo u tome „ključ“ oporezivanja. Pristupanjem Republike Hrvatske Europskoj uniji pojavili su se novi termini, nova pravila, načini oporezivanja sa državama članicama. Naime, ukinute su carinske formalnosti (ne popunjava se Jedinствена carinska deklaracija, ne provodi se izvozni/uvozni carinski postupak), umjesto carinske kontrole pojavljuje se razmjena informacija putem Vies sustava, izvoz dobara iz RH u drugu državu članicu nakon ulaska RH u EU više ne postoji – riječ je o isporuci dobara unutar jedinstvenog tržišta, te uvoz dobara u RH iz druge zemlje članice više ne postoji – riječ je o stjecanju dobara na jedinstvenom tržištu. Razmjena informacija između poreznih uprava država članica EU pojavljuje se kao ključni element koji uspješno treba urediti kontrolu trgovine između država članica EU.

VIES sustav (eng.VAT Information Exchange System) odnosno Informacijski sustav razmjene podataka o PDV-u, je računalni sustav razmjene podataka putem kojega se među svim državama članicama EU razmjenjuju podaci o PDV-u odnosno podaci o ukupnoj

⁶⁶ Morić, N.: Osnove funkcioniranja sustava PDV-a nakon ulaska Hrvatske u EU, RRIF, br.12/2007, str.150.

vrijednosti isporuka dobara poreznim obveznicima obavljenih na jedinstvenom tržištu. VIES sustav razmjene informacija zamjenjuje carinski postupak i omogućuje kontrolu transakcija dobara na području EU. Osnovni podaci koji se pohranjuju u VIES sustavu su :

- Podaci o identifikacijskim PDV brojevima koje izdaje država članica koja prima informacije
- Podaci o imenu i adresi poreznih obveznika
- Podaci o ukupnoj vrijednosti svih isporuka roba unutar Zajednice osobama koje imaju PDV identifikacijski broj, od strane gospodarskih subjekata koji su dobili PDV identifikacijski broj u državi članici koja pruža informacije.⁶⁷

Ovakva razmjena podataka omogućava kontrolu oporezivih transakcija nadležnim poreznim upravama, a ujedno omogućava poreznom obvezniku jedne države članice da provjeri valjanost registracije kupca u drugoj državi članici. To je bitno što porezni obveznik koji isporučuje dobra ili usluge mora na računu navesti identifikacijski PDV broj kupca u drugoj državi članici.

PDV identifikacijski broj potrebno je dodijeliti poreznim obveznicima koji obavljaju transakcije unutar EU kako bi se olakšalo kretanje dobara i usluga kao cilj uspostavljanja zajedničkog tržišta.

U skladu sa Smjernicom Vijeća 2006/112/EZ-a i Zakonom o porez na dodanu vrijednost nadležno tijelo u RH (Porezna uprava) mora dodijeliti PDV identifikacijski broj:⁶⁸

- Svakom poreznom obvezniku koji na području RH obavlja isporuke dobara ili usluga za koje postoji pravo na odbitak PDV-a, osim poreznom obvezniku koji povremeno isporučuje nova prijevozna sredstva i poreznom obvezniku koji obavlja isporuke dobara ili usluga za koje PDV plaća primatelj dobara ili usluga,
- Svakom poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik , koji stječe dobra unutar EU te svakom poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik čija su stjecanja dobara unutar EU predmet oporezivanja PDV-om,

⁶⁷ Prilagođeno; Morić, N.: Osnove funkcioniranja sustava PDV-a nakon ulaska Hrvatske u EU, RRIF, br.12/2007, str.152.

⁶⁸ Prilagođeno; Kalčić, R., Kuliš, D., Kesner-Škreb, M.: Vodič kroz europske direktive o porezu na dodanu vrijednost, Zagreb, IJF,2012., str. 72. – 73. i Zakon o porezu na dodanu vrijednost (NN 73/13, 148/13, Rješenje USRH 99/13), čl.77.

- Svakom poreznom obvezniku koji u RH obavlja stjecanje dobara unutar EU za potrebe svoje gospodarske djelatnosti koja se obavlja izvan RH,
- Svakom poreznom obvezniku koji u RH prima usluge za koje je obvezan platiti PDV,
- Svakom poreznom obvezniku koji ima sjedište, stalnu poslovnu jedinicu, prebivalište ili uobičajeno boravište u RH koji obavlja usluge na području druge članice za koje je primatelj usluge obvezan platiti PDV.

Identifikacijski PDV broj može imati maksimalno 12 znamenaka uz prefiks u skladu s međunarodnim standardom koji predstavlja kraticu države izdavanja, a prema hrvatskom Zakonu o PDV-u to je osobni identifikacijski broj i prefiks HR.

Sama primjena PDV identifikacijskog broja je vrlo bitna s obzirom da porezni obveznici pomoću njega ostvaruju oslobođenje pri isporuci dobara i usluga unutar EU. Na temelju PDV identifikacijskog broja provjerava se porezni status kupca stjecatelja iz druge države članice odnosno to je bitno za oslobođenje za isporuke dobara u drugu državu članicu ili za provjeru statusa primatelja usluge iz druge države članice kako bi se primijenilo oslobođenje od plaćanja PDV-a za usluge obavljene primatelju u drugu državu članicu za koje je primatelj obvezan platiti PDV zbog prijenosa porezne obveze, odnosno mehanizma *Reverse Charge*.

Nadalje, Porezna uprava može, radi zaštite prihoda proračuna, odbiti dodjelu ili ukinuti dodijeljeni PDV identifikacijski broj ako utvrdi da više ne postoje razlozi za registriranje za potrebe PDV-a ili ako porezni obveznik zloupotrebljava PDV identifikacijski broj, odnosno ako:⁶⁹

- porezni obveznik je prestao obavljati transakcije unutar Europske unije,
- porezni obveznik posluje ispod praga stjecanja,
- prošle su više od dvije godine od odustajanja od praga stjecanja, a porezni obveznik više ne obavlja stjecanja,
- porezni obveznik više ne prima niti obavlja usluge unutar Europske unije,
- strani porezni obveznik posluje ispod praga isporuke,
- prošle su više od dvije godine od odustajanja od praga isporuke, a porezni obveznik više ne obavlja isporuke,
- strani porezni obveznik prestaje obavljati isporuke u Republici Hrvatskoj
- porezni obveznik stavio je poslovanje u status mirovanja.

⁶⁹ Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (NN 79/13, 85/13-ispravak, 160/13, 35/14), čl. 156.

Ulaskom Republike Hrvatske u Europsku uniju promijenio se način izvješćivanja o provedenim isporukama dobara i pruženim uslugama odnosno o stečenim dobrima i uslugama. Promet dobara između Republike Hrvatske i drugih država članica više ne kontrolira Carinska uprava, jer u tim slučajevima više nema uvoza i izvoza, te se razmjena informacija odvija putem sustava VIES, za što je nadležna Porezna uprava.

Pored standardne prijave PDV odnosno Obrasca PDV-a čiji je oblik ulaskom Republike Hrvatske u Europsku uniju promijenjen, porezni obveznici su dužni podnositi i Zbirnu prijavu odnosno Obrazac-ZP koju podnosi porezni obveznik registriran za potrebe PDV-a o svim isporukama dobara i pruženim uslugama stjecateljima, poreznim obveznicima u drugim državama članicama EU. Ovaj obrazac na neki način zamjenjuje jedinstvenu carinsku deklaraciju, jer ne dolazi do izvoza već isporuke dobara i pružanja usluga na jedinstvenom tržištu. Zatim, Prijava za stjecanje dobara i primljene usluge iz država članica EU odnosno obrazac PDV-S kojeg dostavljaju pravne i fizičke osobe koje su upisane u registar poreznih obveznika, odnosno koje su registrirane za potrebe PDV-a u Hrvatskoj i imaju identifikacijski broj za stjecanje dobara i primljene usluge iz drugih država članica EU koje su im obavile pravne i fizičke osobe registrirane za potrebe PDV-a u drugim državama članicama EU. Nadalje, Prijava za isporuke novih prijevoznih sredstava odnosno Obrazac – Isporuka NPS koju podnosi porezni obveznik koji obavlja isporuke novog prijevoznog sredstva osobi koja nije registrirana za potrebe PDV-a ili porezni obveznik ili osoba koja povremeno isporučuje nova prijevozna sredstva pri isporuci novih prijevoznih sredstava koja su oslobođena poreza te Prijava za stjecanje novih prijevoznih sredstava odnosno Obrazac – Stjecanje NPS koju podnose kupci koji stječu nova prijevozna sredstva unutar Europske unije.

Ulaskom Republike Hrvatske u Europsku uniju, prilikom izdavanja računa poduzetnici više nemaju obavezu iskazivanja oznaka R-1 i R-2, odnosno poduzetnici obveznici poreza na dohodak i koji su u sustavu PDV-a, na računu navode napomenu „ obračun prema naplaćenju naknadi“.

Jedan od bitnih noviteta koji se pojavio u hrvatskom Zakonu o porezu na dodanu vrijednost kao europska pravna stečevina je mehanizam prijenosa porezne obveze, koji je definiran čl. 75. Zakona o PDV-u. Ovaj mehanizam primjenjuje se u slučajevima kada porezni obveznik obavlja oporezivo stjecanje dobara i usluga unutar Europske unije, zatim kada se pružaju usluge ili oporezive isporuke dobara poreznim obveznicima ili pravnim osobama koje su samo registrirane za potrebe PDV-a od strane poreznih obveznika koji nemaju sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu, te u slučajevima kada se poreznim

obveznicima koji su upisani u registar PDV-a obave građevinske usluge, isporuke rabljenog materijala, te prijenos emisijskih jedinica stakleničkih plinova od strane drugog tuzemnog poreznog obveznika. U ovom potonjem slučaju govorimo o tuzemnom prijenosu porezne obveze. Nadalje, od 01. siječnja 2015. godine nastupile su određene novine u Zakonu o PDV-u i to u pogledu tuzemnog prijenosa porezne obveze. Naime, sada porezni obveznici ako prodaju građevinu koja je nastanjena odnosno korištena u razdoblju više od dvije godine, odnosno nalazi se u statusu oslobođene isporuke, i ako je kupac obveznik PDV-a i ako ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti, tada prodavatelji imaju mogućnost primijeniti tuzemni prijenos porezne obveze.

4.3. Trenutna usklađenost hrvatskog Zakona o porezu na dodanu vrijednost sa Šestom Direktivom

Najistaknutiji elementi Zakona o PDV-u i Šeste Direktive koje valja promotriti i međusobno usporediti su: predmet oporezivanja, porezni obveznik, porezna osnovica, porezne stope, porezna oslobođenja i posebni programi.

Predmet oporezivanja

Za svaki sustav poreza na dodanu vrijednost bitno je definiranje predmeta oporezivanja. Prema Zakonu o PDV-u i Šestoj Direktivi, predmet oporezivanja je uvoz dobara, isporuka dobara i obavljanje usluga u tuzemstvu, te stjecanje dobara unutar Eurposke unije. Stjecanje dobara je predmet oporezivanja i ako ih stječu porezni obveznici koji obavljaju isključivo isporuke oslobođene PDV-a, mali porezni obveznici ili pravne osobe koje nisu porezni obveznici, a koji su prešli prag stjecanja dobara iz drugih država članica Europske unije koji iznosi 77.000,00 kn.⁷⁰

Prag stjecanja predstavlja ukupnu vrijednost stjecanja dobara iz drugih država članica koji treba platiti ili koji je plaćen u državi članici u kojoj je započela otprema ili prijevoz tih dobara.⁷¹

⁷⁰ Prilagođeno; Kalčić, R.: Oporezivanje PDV-om od 1. srpnja 2013., Pravo i porezi, srpanj/kolovoz 2013., str.5

⁷¹ Prilagođeno; Kalčić, R.: Oporezivanje PDV-om od 1. srpnja 2013., Pravo i porezi, srpanj/kolovoz 2013., str.5

Prije izmjena Zakona o PDV-u odnosno prije 01.srpnja 2013. godine, hrvatski zakon uvelike je bio usklađen sa Šestom Direktivom na području predmeta oporezivanja. Odstupanja su samo postojala kod vlastite potrošnje, gdje u pogledu Šeste Direktive⁷², korištenje dobara koji su dio poslovne imovine poreznog obveznika za privatne potrebe tog obveznika ili njegovog osoblja ili njihovo besplatno raspolaganje tim dobrima, smatrat će se isporukom dobara uz naknadu tj. oporezivom isporukom, ako se PDV na ta dobra ili njihove dijelove može u cijelosti ili djelomično odbiti.

U pogledu hrvatskog zakona to su vlasnici udjela i članovi njihove obitelji, dok kod Šeste Direktive riječ je i o osoblju poreznog obveznika, vlasnika udjela. Nadalje, hrvatski zakon o PDV-u nije dopuštao poduzetniku obvezniku oslobođenje od PDV-a za korištenje dobara u poslovne svrhe kao uzoraka ili darova male vrijednosti, dok Šestom Direktivom ovo se ne smatra isporukom dobara uz naknadu. Međutim, ulaskom Republike Hrvatske u Europsku uniju, te donošenjem novog Zakona o PDV-u ove razlike više ne postoje, ali je postavljeno ograničenje u pogledu ne oporezivanja korištenja dobara u poslovne svrhe kao uzoraka ili darova male vrijednosti. Ti uzorci i pokloni da ne bi bili podvrgnuti oporezivanjem PDV-om, moraju se davati povremeno i ne istim osobama, te vrijednost poklona ne smije biti veća od 160,00 kn.

Porezni obveznik

Prema odredbama Zakona o PDV-u⁷³ i Šeste Direktive⁷⁴, poreznim obveznikom smatra se svaka osoba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost bez obzira na svrhu i rezultat obavljanja te djelatnosti. Nadalje, prema odredbama Zakona o PDV-u⁷⁵ i Šeste direktive⁷⁶ propisano je da države, tijela regionalne i lokalne vlasti i ostala javnopravna tijela

⁷² Prilagođeno; Kalčić, R., Kuliš, D., Kesner-Škreb, M.: Vodič kroz europske direktive o porezu na dodanu vrijednost, Zagreb, IJF,2012., str. 26

⁷³ Zakon o porezu na dodanu vrijednost; NN 73/13, NN 148/13, Rješenje USRH 99/13, čl.6 st.1.

⁷⁴ Kalčić, R., Kuliš, D., Kesner-Škreb, M.: Vodič kroz europske direktive o porezu na dodanu vrijednost, Zagreb, IJF,2012., str. 24

⁷⁵ Zakon o porezu na dodanu vrijednost; NN 73/13, NN 148/13, Rješenje USRH 99/13, čl.6 st.5.

⁷⁶ Kalčić, R., Kuliš, D., Kesner-Škreb, M.: Vodič kroz europske direktive o porezu na dodanu vrijednost, Zagreb, IJF,2012., str. 25

nisu porezni obveznici u odnosu na transakcije ili djelatnosti kojima se bave kao tijela javne vlasti. Ukoliko se bave određenim transakcijama i djelatnostima koja ne spadaju u uobičajene poslove javne vlasti, a njihovo neoporezivanje bi dovelo do narušavanja načela tržišnog natjecanja, smatraju se poreznim obveznicima. Ove djelatnosti navedene su u Dodatku 1 Šeste direktive.⁷⁷

Nadalje, tijela državne vlasti, tijela državne uprave i jedinice lokalne uprave i samouprave postaju poreznim obveznicima ukoliko obavljaju usluge iznajmljivanja prostora, te postaju poreznim obveznicima u tekućoj godini, ako su u prethodnoj kalendarskoj godini obavili usluge iznajmljivanja u vrijednosti većoj od 230.000,00 kn. Postoje određena manja odstupanja u pogledu „praga“ za ulazak u sustav PDV-a. Naime, od 01. siječnja 2013. godine porezni obveznici nisu fizičke i pravne osobe čija vrijednost isporuka ne prelazi 230.000,00 kn, dok Šesta direktiva kao minimalnu visinu praga za ulazak u sustav PDV-a navodi 5.000,00 eura. Visina praga za ulazak u sustav oporezivanja utječe na porezne prihode i troškove oporezivanja. Ako je prag previsok, to dovodi do neuključivanja određenog broja poreznih obveznika u sustav PDV-a te to može prouzročiti gubitak poreznih prihoda, dok nasuprot tome prenizak prag uzrokuje ulazak velikog broja poduzetnika u sustav oporezivanja što znatno opterećuje Poreznu upravu i povećava troškove oporezivanja. Naime, odluka o izboru visine praga obično se donosi na temelju analize učinaka visine praga na troškove oporezivanja za poreznu administraciju, te na promjenu broja poreznih obveznika i visinu naplaćenih poreznih prihoda.⁷⁸

⁷⁷ Dodatno vidjeti Dodatak 1 Šeste Direktive, raspoloživo u: Kalčić, R., Kuliš, D., Kesner-Škreb, M.: Vodič kroz europske direktive o porezu na dodanu vrijednost, Zagreb, IJF, 2012., str. 114

⁷⁸ Prilagođeno; Kesner-Škerb, M., Medak Fell, D.: Porez na dodanu vrijednost u Hrvatskoj i EU: porezni prag, nulta stopa, građevinsko zemljište i izuzeća, IJF, Newsletter br.36, 2008., str. 2, raspoloživo na: <http://www.ijf.hr/hr/publikacije/casopisi/12/newsletter/110/arhiva/>

Porezna osnovica

Prema odredbama hrvatskog Zakona o PDV-u⁷⁹ i Šeste direktive⁸⁰, porezna osnovica predstavlja ukupni iznos naknade za isporučena dobra ili obavljene usluge.

U hrvatskom Zakonu o PDV-u do 01. siječnja 2015. godine, postojalo je određeno odstupanje u odnosu na odrednice Šeste Direktive. To odstupanje odnosilo se na utvrđivanje porezne osnovice kod isporuke novosagrađenih nekretnina. Naime, prema odredbama Pravilnika o PDV-u naknadom pri isporuci novoizgrađenih građevinskih objekata smatra se vrijednost isporučenog objekta koja ne sadrži vrijednost zemljišta ni iznos naknade za komunalno uređenje zemljišta odnosno oporezuje se samo vrijednost građevinskog dijela objekta. Međutim, prema osnovama Šeste direktive PDV-om se oporezuje vrijednost građevinskog dijela objekta i vrijednost zemljišta na kojem je objekt izgrađen. Naime, prema hrvatskom Zakonu o PDV-u do 01. siječnja 2015. godine, do kada je trajalo prijelazno razdoblje, isporuke građevinskog i poljoprivrednog zemljišta bilo je oporezivano samo porezom na promet nekretnina u iznosu od 5%, ali nakon tog datuma isporuke građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se nalaze oporezuju se PDV-om od 25%.⁸¹

Smatra se kako će oporezivanje građevinskog zemljišta PDV-om imati određene ekonomske učinke. To se prvenstveno odnosi na troškove poreznih obveznika u građevinarstvu i na cijene nekretnina. Naime, ključan je status prodavatelja građevinskog zemljišta, jer ukoliko je on u sustavu PDV-a, građevinsko poduzeće koje je kupac ima mogućnost odbitka pretporeza na građevinsko zemljište, te se na taj način za građevinsko poduzeće smanjuju troškovi. Međutim, ukoliko je prodavatelj građevinskog zemljišta fizička osoba ili pravna osoba koja

⁷⁹ Vidjeti detaljnije u Zakon o porezu na dodanu vrijednost; NN 73/13, NN 148/13, Rješenje USRH 99/13

⁸⁰ Prilagođeno; Kalčić, R., Kuliš, D., Kesner-Škreb, M.: Vodič kroz europske direktive o porezu na dodanu vrijednost, Zagreb, IJF,2012., str. 39

⁸¹ Vidjeti dodatno Zakon o porezu na dodanu vrijednost; NN 73/13, NN148/13, Rješenje USRH 99/13 i Kalčić, R., Kuliš, D., Kesner-Škreb, M.: Vodič kroz europske direktive o porezu na dodanu vrijednost, Zagreb, IJF,2012., str. 24 - 25

nije u sustavu PDV-a, tada troškovi za kupca ostaju nepromijenjeni, te se ono oporezuje porezom na promet nekretnina, koji se ne može odbiti kao pretporez.⁸²

Porezne stope

U području poreznih stopa, hrvatski Zakon o PDV-u je u potpunosti usklađena sa Šestom direktivom. Šesta direktiva za nove zemlje članice propisuje standardnu odnosno opću stopu koja ne smije biti niža od 15%, dok najviša nije ograničena, te u primjeni mogu biti najviše dvije snižene stope, pri čemu snižena stopa ne smije biti ispod 5%. U Hrvatskoj su trenutno na snazi standardna stopa od 25%, te dvije snižene stope od 13% i 5%.

Porezna oslobođenja

Prije donošenja novog Zakona o PDV-u, hrvatski propisi u području poreznih oslobođenja nisu bili usklađeni sa zahtjevima Šeste direktive. Osnovna razlika između europskog i hrvatskog sustava bila je u načelima prema kojima se definira pravo na izuzeće. Naime, europski sustav temelji se na funkcionalnom načelu, dok se hrvatski sustav temeljio na institucionalnom načelu. Prema institucionalnom načelu koje je bilo ugrađeno u Zakonu o PDV-u prije ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju, od plaćanja PDV-a su bile izuzete sljedeće ustanove: banke, štedionice, štedno-kreditne zadruge, društva osiguranja i reosiguranja, privatne liječničke prakse, zdravstvene, socijalne, obrazovne, vjerske i kulturne ustanove, kladionice te najam stambenih prostorija. Tada je hrvatski zakon prema institucionalnom načelu definirao izuzeće za pojedine vrste institucija u svim djelatnostima koje obavljaju. Međutim, ulaskom u Europsku uniju hrvatski Zakon o PDV-u se u ovom poglavlju promijenio, te je prihvaćeno funkcionalno načelo, gdje Šesta direktiva propisuje djelatnosti koje su izuzete od obveze plaćanja PDV-a, neovisno o tome koja ih ustanova ili društvo obavlja.⁸³

⁸² Prilagođeno; Kesner-Škerb, M., Medak Fell, D.: Porez na dodanu vrijednost u Hrvatskoj i EU: porezni prag, nulta stopa, građevinsko zemljište i izuzeća, IJF, Newsletter br.36, 2008., str. 4, raspoloživo na: <http://www.ijf.hr/hr/publikacije/casopisi/12/newsletter/110/arhiva/>

⁸³ Prilagođeno; Kesner-Škerb, M., Medak Fell, D.: Porez na dodanu vrijednost u Hrvatskoj i EU: porezni prag, nulta stopa, građevinsko zemljište i izuzeća, IJF, Newsletter br.36, 2008., str. 4 - 5, raspoloživo na: <http://www.ijf.hr/hr/publikacije/casopisi/12/newsletter/110/arhiva/>

Posebni programi

Zakon o PDV-u koji je donesen 01. srpnja 2013. godine u pogledu posebnih programa je skoro u potpunosti usklađen s odredbama Šeste direktive. Tako su ulaskom Republike Hrvatske u Europsku uniju u Zakon o PDV-u, a u skladu sa odredbama Šeste direktive ugrađene odredbe vezane za programe za mala poduzeća, putničke agencije, zatim programi vezani za prodaju rabljenih dobara, umjetničkih djela, kolekcionarskih predmeta i antikviteta, posebni programi za investicijsko zlato, te poseban program za porezne obveznike koji nisu osnovani u zajednici, a pružaju elektroničke usluge osobama koje nisu porezni obveznici. Međutim, postoje određena odstupanja u pogledu posebnih programa za poljoprivrednike, gdje hrvatski Zakon o PDV-u ne sadrži nikakve posebne programe o oporezivanju poljoprivrednika. Nadalje, kod programa za mala poduzeća postoje odstupanja u pragu ulaska poduzetnika u sustav PDV-a, pa tako prema članku 90. Zakona o PDV-u poreznim obveznikom ne smatra se poduzetnik čije su oporezive isporuke dobara i usluga u prethodnoj kalendarskoj godini iznosile ispod 230.000,00 kn, dok Šesta direktiva propisuje izuzeće od oporezivanja za poduzetnike čiji godišnji promet ne prelazi 5.000,00 eura.

5. MEHANIZAM PRIJENOSA POREZNE OBVEZE U SUSTAVU POREZA NA DODANU VRIJEDNOST U REPUBLICI HRVATSKOJ

5.1. Pravni temelj mehanizma prijenosa porezne obveze u okviru hrvatskog Zakona i Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost

Obvezu plaćanja PDV-a ima svaka osoba koja je u svojstvu isporučitelja, stjecatelja (kupca), izdavatelja računa ili osoba registrirana za potrebe PDV-a, te ona nastaje ukoliko se utvdi da je određena transakcija oporeziva u Hrvatskoj, obavljena u Hrvatskoj i ako ju je obavio porezni obveznik. Pravni temelj koji uređuje obvezu plaćanja PDV-a sadržan je u čl.75. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, koji ujedno definira i mehanizam prijenosa porezne obveze s isporučitelja na primatelja dobra ili usluge.

U okviru čl.75. st.1.t.3. Zakona o PDV-u⁸⁴, PDV mora platiti svaka osoba koja obavi oporezivo stjecanje dobara unutar Europske unije, odnosno PDV na stjecanje unutar Europske unije plaća se primjenom mehanizma prijenosa porezne obveze, odnosno isporučitelj je oslobođen PDV-a, a za stjecatelja je to predmet oporezivanja. Nadalje, čl.75.st.1.t.4. Zakona propisano je da je kupac obavezan platiti PDV na stjecanje novih prijevoznih sredstava unutar Europske unije. Stjecatelj može biti porezni obveznik, osoba koja nije porezni obveznik, građanin, odnosno bilo koja osoba bez obzira na to je li ili nije registrirana za potrebe PDV-a. Međutim, ako stjecatelj novog prijevoznog sredstva nije porezni obveznik ili osoba koja nije registrirana za potrebe PDV-a, PDV se plaća na temelju rješenja Porezne uprave, jer da bi stjecatelj mogao registrirati novo prijevozno sredstvo u Hrvatskoj mora dostaviti dokaz o uplati PDV-a i obrazac Stjecanje-NPS.

U okviru čl.75.st1.t.6. Zakona o PDV-u i čl.150.st.1. Pravilnika o PDV-u⁸⁵, PDV plaća svaki porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, a registrirana je za potrebe PDV-a, mali porezni obveznik kojemu je obavljena usluga iz čl.17.st.1. ovog Zakona, ako je tu uslugu obavio porezni obveznik koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu, tj. Hrvatskoj, nego u drugoj državi članici ili trećoj zemlji. Prvenstveno su to sve

⁸⁴ Zakon o porezu na dodanu vrijednost (NN 73/13, 148/13, Rješenje USRH 99/13)

⁸⁵ Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (NN 79/13, 85/13-ispravak, 160/13, 35/14)

obavljene usluge na koje se primjenjuje opće pravilo za utvrđivanje mjesta obavljanja usluge, odnosno to su B2B-usluge (business to business) obavljene između dva porezna obveznika i prema kojemu je mjesto oporezivanja usluge sjedište primatelja usluge. Obvezu plaćanja PDV-a ima primatelj usluge sa sjedištem u tuzemstvu ili onaj koji je registriran za potrebe PDV-a u Hrvatskoj i to primjenom mehanizma prijenosa porezne obveze. Ova odredba primjenjuje se i u slučaju kada je porezni obveznik registriran u Hrvatskoj, jer tu ima stalnu poslovnu jedinicu, sve dok ta stalna poslovna jedinica ne sudjeluje u isporuci usluga. Međutim, ukoliko ta stalna poslovna jedinica sudjeluje u isporuci usluga, ova odredba se ne primjenjuje, tada je PDV obvezan platiti isporučitelj usluge, a ne primatelj, sve u skladu sa čl.75.st.1.t.1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

Nadalje, na osnovu čl.75.st.2. Zakona o PDV-u i čl.150.st.2. i 3. Pravilnika o PDV-u, propisano je da ako porezni obveznik koji u tuzemstvu nema ni sjedište ili stalnu poslovnu jedinicu niti stalno ili povremeno boravište isporučiti dobra ili usluge poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik, a registrirana je za potrebe PDV-a u tuzemstvu i ima u Hrvatskoj PDV identifikacijski broj, te malom poreznom obvezniku, obvezu plaćanja PDV-a snosi porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik kojoj su isporučena dobra ili usluge.

Tuzemni prijenos porezne obveze definiran je čl.75.st.3. Zakona o PDV-u i čl.151. Pravilnika o PDV-u, gdje je propisano da je porezni obveznik koji je upisan u registar obveznika PDV-a u Republici Hrvatskoj obvezan platiti PDV kada mu se obave sljedeće isporuke:

- Građevinske usluge kojima se smatraju usluge u vezi s izgradnjom, održavanjem, rekonstrukcijom ili uklanjanjem građevina, uključujući usluge popravka i čišćenja. Isto se odnosi i na ustupanje osoblja ako ustupano osoblje obavlja građevinske usluge,
- Isporuke rabljenog materijala i onoga koji se u istom stanju ne može ponovno upotrijebiti, otpada, industrijskog i neindustrijskog otpada, reciklažnog otpada, djelomično obrađenog otpada,
- Isporuka nekretnina, prema članku 40. stavku 1. točkama j) i k) ovog Zakona, ako se isporučitelj odlučio za oporezivanje u skladu s člankom 40. Stavkom 4. ovog Zakona
- Isporuka nekretnina koje je prodao ovršenik u postupku ovrhe,

- Prijenos emisijskih jedinica stakleničkih plinova sukladno propisima kojima se uređuje sustav trgovanja emisijskim jedinicama stakleničkih plinova.

Da bi primatelj isporuke obračunavao PDV primjenom mehanizma prijenosa porezne obveze, isporučitelj i primatelj isporuke moraju biti upisani u registar obveznika PDV-a, jer u slučaju obavljanja isporuke osobi koja je prešla prag stjecanja ili je od njega odustala, osobi koja prima usluge od poreznih obveznika koji nemaju sjedište u Hrvatskoj i koje nisu upisane u registar obveznika PDV-a, obvezu obračunavanja i plaćanja PDV-a ima isporučitelj dobara ili usluga. Mogućnost primjene odredbi čl.75.st.3. Zakona o PDV-u, odnosno tuzemnog prijenosa porezne obveze, moguća je jedino ako je mjesto oporezivanja usluga ili isporuka dobara u Republici Hrvatskoj. Primjena mehanizma prijenosa porezne obveze u građevinskoj djelatnosti, ukoliko su zadovoljeni svi uvjeti, nije opcija nego obaveza, te ne može doći do sporazuma između pružatelja usluge i primatelja usluge o prijenosu porezne obveze. U slučaju da pružatelj usluge ne zaračuna PDV, a do prijenosa nije trebalo doći prema Zakonu o PDV-u, pružatelj usluge je i dalje obveznik PDV-a, a vjerojatno ga neće moći nadoknaditi od primatelja usluge. Nadalje, ako pružatelj usluge obračuna PDV, a nije ga trebao obračunati, jer je trebalo doći do prijenosa porezne obveze, on ga duguje, a primatelj usluge nema pravo na odbitak tako zaračunatog PDV-a i još duguje PDV temeljem prijenosa porezne obveze u skladu s čl.75. st.3. Zakona o PDV-u. Ukoliko primatelj usluga iz čl.75. st.3. Zakona o PDV-u smatra da pružatelj usluge kod izdavanja računa sa napomnom „prijenos porezne obveze“ ili ako izdaje račun s PDV-om nije ispravno postupio, tada u roku od 8 dana od zaprimanja računa poziva isporučitelja da ispravi račun, u suprotnom smatrat će se da je suglasan s načinom na koji je račun izdan. U slučaju da pružatelj usluge ne prihvati prijedlog primatelja usluge, tada primatelj usluge mora prihvatiti takav račun i o tome može pisanim putem obavijestiti nadležnu ispostavu Porezne uprave.

Prema čl.197. Pravilnika o PDV-u za poreznog obveznika koji je i obveznik poreza na dohodak obveza obračuna PDV-a nastaje kada je primljena ili naplaćena naknada za isporučena dobra i obavljene usluge. Ova opća odredba za obveznike poreza na dohodak ne primjenjuje se u slučaju:

- Isporuke dobara unutar Europske unije
- Stjecanje dobara unutar Europske unije
- Isporuke ili premještanje dobara iz čl.30. st. 8. i 9. Zakona o PDV-u

- Usluge iz čl.17. st.1. Zakona o PDV-u i isporuke dobara za koje je primatelj obavezan platiti PDV prema čl.75. st. 1. t. 6. i čl. 75. st. 2. i 3. Zakona o PDV-u i u slučaju iz čl.7. st. 9. Zakona o PDV-u.

Porezna obveza za građevinske usluge koje obveznik poreza na dohodak koji je obveznik PDV-a pruža drugom poreznom obvezniku nastaje kada je usluga izvršena, a ne kada je naplaćena, te u tom slučaju do prijenosa porezne obveze ne dolazi samim plaćanjem građevinske usluge, već u trenutku izvršenja usluge.

Pod pojmom gradnje podrazumijevamo projektiranje i građenje građevina i stručni nadzor, dok građenje predstavlja izvedbu građevinskih i drugih radova (pripremni, zemljani, konstruktorski, instalaterski, završni te ugradnja građevnih proizvoda, opreme ili postrojenja) kojima se gradi nova građevina, rekonstruira, održava ili uklanja postojeća građevina.

Građevinskim objektima smatraju se stambene i nestambene zgrade, objekti prometne infrastrukture (prometnice, željeznički kolnici, aerodromske piste, mostovi, tuneli, luke, plovni kanali i sl.), cjevovodi, komunikacijski i električni vodovi, naftovodi, plinovodi, telekomunikacijski vodovi, relejni sustavi i tornjevi, telekomunikacijski stupovi, infrastruktura za radio telekomunikaciju, zatim električni vodovi, transformatorske stanice, instalacije za cestovnu rasvjetu, kanalizacijska mreža, kolektori i sl.), složene građevine na industrijskim prostorima (elektrane, rafinerije, postrojenja za kemijsku industriju, građevine za rudarstvo, vađenje nafte i plina i sl.), te ostale građevine kao što su sportski tereni, parkovi, smetlišta i sl.⁸⁶

Prethodni i pripremni radovi koji obuhvaćaju osposobljavanje gradilišta za građenje, raščišćavanje i planiranje terena, rušenje postojećih objekata, premještanje postojeće infrastrukture, opremanje i uređenje građevinskog zemljišta, građenje privremenih građevina, osvjetljenje gradilišta, uređenje gradilišnih cesta, ograđivanje gradilišta, radovi kojima se

⁸⁶ Uputa Ministarstva financija, Porezne uprave Klasa:410-19/14-01/241, Ur.broj:513-07-21-01/14-02 od 29.rujna 2014.

odigurava sigurnost susjednih objekata, odnosno sigurnost i stabilnost terena i ostali slični radovi su pod mehanizmom prijenosa porezne obveze.⁸⁷

Rekonstrukcija građevine je izvedba građevinskih i drugih radova na postojećoj građevini kojima se utječe na ispunjavanje temeljnih zahtjeva za tu građevinu ili kojima se mijenja usklađenost te građevine s lokacijskim uvjetima u skladu s kojima je izgrađena, odnosno izvedba građevinskih i drugih radova na ruševini postojeće građevine u svrhu njezine obnove.⁸⁸

Prijenos porezne obveze primjenjuje se na sve vrste građevinskih radova, ali pod uvjetom da se takvi radovi izvode u okviru izgradnje ili rekonstrukcije građevinskog objekta, ali i na ugradnju uređaja i opreme u postojeći građevinski objekt koji se rekonstruira.

U pogledu građevinskih usluga kod izgradnje objekta odnosno adaptacije objekta nije bitan udio materijala ili usluga za razgraničenje radi li se o isporuci dobara ili obavljenoj usluzi, već je bitno da se radi o jedinstvenoj usluzi, jer je kod građevinskih usluga bitno da se ne radi samo o isporuci dobara bez obavljene usluge.

Održavanje građevina je izvedba građevinskih i drugih radova na postojećoj građevini radi očuvanja temeljnih zahtjeva za građevinu tijekom njezina trajanja, kojima se mijenja usklađenost građevine s lokacijskim uvjetima u skladu s kojima je izgrađena.⁸⁹

Građevinske usluge na koje se primjenjuje prijenos porezne obveze definirane su čl.75.st.3.t.a) Zakona o PDV-u i čl.152.st.1. Pravilnika o PDV-u, te Dodatkom II koji čini sastavni dio Pravilnika o PDV-u⁹⁰.

Za porezne obveznike koji obavljaju građevinske usluge, isporuke otpada i rabljenog materijala iz čl.75.st.3. Zakona o PDV-u od 01. siječnja 2015. godine uvedena je obveza

⁸⁷ Ibidem.

⁸⁸ Zakon o gradnji (NN 153/13)

⁸⁹ Ibidem.

⁹⁰ Dodatno vidjeti članak 152. i Dodatak II Pravilnika o PDV-u (NN 79/13, 85/13-ispravak, 160/13, 35/14)

predaje posebnog obrasca Pregled tuzemnih isporuka s prijenosom porezne obveze odnosno obrazac PPO. Na osnovu ispunjenih i predanih obrazaca PPO Porezna uprava ima za zadatak unakrsnu provjeru i usporedbu podataka iz PDV prijave kupaca na koje je prenesena porezna obveza i podataka koje su prodavatelji naveli u obrascu PPO. Cilj je provjeriti da li su kupci prikazali sav promet koji podliježe mehanizmu prijenosa porezne obveze, a ujedno će ovaj obrazac biti podloga Poreznoj upravi da provjeri da li su prodavatelji primjenjivali mehanizam prijenosa porezne obveze u skladu sa Zakonom i Pravilnikom o PDV-u.

Problem koji se javlja u praksi prilikom tumačenja odredbi Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost je problem razgraničenja održavanja u okviru građenja, koje je definirano čl.152.st.1.t.a), i održavanja već ugrađenih ili montiranih uređaja i opreme, koje je definirano čl.152.st.2.t.c). Da bi se građevinske usluge smatrale radovima u okviru građenja, prema čl.152.st.1.t.a), nužno je postojanje određenog građevinskog projekta u okviru kojeg se obavljaju predmetne građevinske usluge. Prijenos porezne obveze može se primijeniti samo kod usluga u sklopu gradnje ili rekonstrukcije građevinskog objekta kao jedinstvena građevinska usluga. Nadalje, prienos porezne obveze se primjenjuje na usluge servisa i održavanja uređaja i opreme, te na usluge ugradnje materijala i rezervnih dijelova u opremu, koji nakon ugradnje postaju nepokretnom imovinom i ako postoji sklopljen ugovor o održavanju.

01. srpnja 2013. godine, kada su stupili na snagu novi Zakon i Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, u pojedinim odrednicama koje su definirale djelovanje u sklopu građevinskih usluga, uvelike su se razlikovali. Naime, prema Pravilniku o PDV-u iz 2013. godine odnosno čl.36.st.5. bilo je definirano kako u graditeljskoj djelatnosti obveza obračuna PDV-a nastaje istekom obračunskog razdoblja u kojem je ovjerena situacija o stvarno izvedenim građevinskim radovima od strane nadzornog tijela. Nadalje, čl.133.st.2. Pravilnika o PDV-u bilo je definirano da u graditeljskoj djelatnosti preporez se može odbiti u obračunskom razdoblju u kojemu je ovjerena situacija o stvarno izvedenim građevinskim radovima od strane nadzornog tijela, ali prema čl. 30.st.1. Zakona o PDV-u je definirano da oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju kada su dobra isporučena ili usluge obavljene. Problemi su posebice bili izraženi kod naručitelja radova na koje je prenesena porezna obveza sukladno čl.75.st.3.t.a), jer ako nadzorni inženjer ne bi ovjerio situaciju u istom mjesecu u kojem je nastala isporuka građenja odnosno trenutak kada izvođač isporuči građevinske

radove naručitelju, naručitelj bi morao iskazati obvezu za PDV u Obrascu PDV-a, bez mogućnosti priznavanja pretporeza. Naručitelj radova bi tako, u nekim slučajevima nakon ovjere nadzornog inženjera, imao pravo priznati pretporez mjesec, dva ili tri nakon isporuke građevinske usluge. U ovakvim situacijama postojala je nemogućnost neutralizacije porezne obveze, a naručitelj radova bi trebao angažirati dodatna financijska sredstva za plaćanje PDV-a, ukoliko nema dovoljno pretporeza iz drugih nabava dobara ili negraditeljskih usluga koji bi se mogao prebiti sa nastalom obvezom. Međutim, 20. prosinca 2013. godine, došlo je do izmjena Pravilnika o PDV-u, a čl.36 i čl. 133. su nadopunjeni i izmijenjeni kako bi bili u skladu sa Zakonom o PDV-u da bi se izbjegle prethodno navedene situacije. Tim izmjenama je definirano da ako porezni obveznik obavi građevinsku uslugu osobi koja nije porezni obveznik ili nije upisana u registar obveznika PDV-a i na nju ne može prijeći porezna obveza, tada porezni obveznik koji je obavio građevinsku uslugu njegova porezna obveza nastaje istekom obračunskog razdoblja u kojem je ovjerena situacija za izvedene građevinske radove ili ako je situacija ispostavljena, ali nije ovjerena tada porezna obveza nastaje istekom sljedećeg obračunskog razdoblja nakon onoga u kojem je situacija ispostavljena. Nadalje, ukoliko se obavljaju građevinske usluge između dva porezna obveznika, primjenjuje se mehanizam prijenosa porezne obveze, te za primatelja usluge nije bitno da li je situacija ovjerena od nadzornog inženjera ili ne, pa tako u istom razdoblju mora obračunati i obavezati se za PDV na primljenu uslugu, ali isto tako ima pravo na odbitak pretporeza za tu istu uslugu.

Određene dvojbe u tumačenju Pravilnika o PDV-u izazvale su odredbe koje se nalaze u okviru čl.151.st.1. kojim je definirano da je obveznik plaćanja PDV-a temeljem članka 75.stavka 3. Zakona svaki porezni obveznik primatelj dobara, odnosno usluga, upisan u registar obveznika PDV-a u tuzemstvu kada mu dobra isporuči ili obavi usluge iz članka 75. stavka 3. Zakona porezni obveznik koji je upisan u registar obveznika PDV-a u tuzemstvu, i koje se očituju u tome što se svakog primatelja dobara, a ne samo usluga, dovodi u vezu s čl.75.st.3. Zakona o PDV-u odnosno s pravom da mu se prenese porezna obveza. U toj situaciji uslužni graditelji bi za nabavljena dobra (materijal, aparati, uređaji i sl.) mogli primjenjivati obračunsko plaćanje PDV-a i ne bi bili suočeni sa situacijom akumuliranog pretporeza. Međutim, u čl.75.st.3. Zakona o PDV-u nije definirano da se mehanizam prijenosa porezne obveze primjenjuje u situaciji kada se naručitelju građevinske usluge isporučuju dobra. Čak ni čl.199. Direktive Vijeća 2006/112/EZ nisu proširene odredbe mehanizma

prijenosa porezne obveze na isporuku dobara potrebnih za izgradnju. Stoga je za pretpostaviti da se navedena odredba Pravilnika o PDV-u odnosi na mehanizam prijenosa porezne obveze u slučaju isporuke rabljenog materijala (otpad).

Nadalje, dvojba koja se javlja u okviru Zakona i Pravilnika o PDV-u odnosi se na porezni položaj podizvođača odnosno kooperanta glavnog izvođača radova. Naime, Zakonom i Pravilnikom o PDV-u, a ni Direktivom Vijeća 2006/112/EZ nije strogo decidirano da se mehanizam prijenosa porezne obveze kod obavljanja građevinskih usluga primjenjuje samo u izravnom odnosu naručitelj (investitor) – građevinar, nego na sve one porezne obveznike kojima se obavljaju građevinske usluge kako je definirano čl.199.st.1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ i čl.75.st.3. Zakona o PDV-u. Stoga, ovaj mehanizam jednako primjenjuju kako glavni tako i pomoćni izvođač građevinskih radova kada naručuju građevinske usluge kod svojih podizvođača. Svi oni koji glavnom izvođaču pomažu u izvođenju radova građenja ili održavanja na građevinskom objektu, svi oni u nizu zaračunavaju građevinsku uslugu bez PDV-a i s klauzulom o prijenosu porezne obveze. Međutim, sve one usluge drugih koje nisu u vezi s izvođenjem radova na građevini, obračunavaju se s PDV-om. Šesta Direktiva, a na osnovu nje i hrvatski Zakon o PDV-u, nije postavila ograničenja u smislu definiranja konkretnih poreznih obveznika na koje se odnosi ovaj mehanizam, jer se širim shvaćanjem poreznih obveznika koji imaju pravo na ovaj mehanizam kada obavljaju građevinske usluge, prvenstveno se misli na veliki broj kooperanata, išlo u cilju sprječavanja prijevara, koji je i osnovni cilj mehanizma prijenosa porezne obveze.

Postoji određena kontradiktornost unutar samog Pravilnika o PDV-u kod definiranja usluga kod kojih se primjenjuje prijenos porezne obveze i usluga na koje se ne primjenjuje prijenos porezne obveze. Jedna od tih suprotnosti očituje se u okviru članka 152. st.1. t.i) i st.2.t.a) kod poslova probnog testiranja. Naime, na usluge probnog testiranja primjenjuje se prijenos porezne obveze kada se izvode radovi na ugradnji opreme i uređaja kod izgradnje ili rekonstrukcije građevinskog objekta. Međutim, u slučaju kada se ta usluga pruža nakon izgradnje, na gotovoj građevini, i u okviru održavanja građevinskog objekta npr. mjesečnog održavanja, tada se nije dopušten prijenos porezne obveze.

Nadalje, također u okviru članka 152. Pravilnika o PDV-u vidljiva je još jedna kontradiktornost. Naime, u članku 152. stavku 1. Pravilnika o PDV-u definirano je da porezni obveznik koji je upisan u registar obveznika PDV-a u Republici Hrvatskoj obavezan platiti

PDV kada mu se obave građevinske usluge kojima se smatraju usluge u vezi s izgradnjom, održavanjem, rekonstrukcijom ili uklanjanjem građevina, uključujući usluge popravka i čišćenja, te usluga ustupanja osoblja ako ustupano osoblje obavlja građevinske usluge. Dok s druge strane, člankom 152. stavkom 2. Pravilnika o PDV-u, građevinskim uslugama ne smatra se prijevoz građevinskog materijala, građevinskih djelatnika i opreme nužne za izvođenje građevinskih radova (skela, kranova, alata i slično). Sagledavajući ove stavke Pravilnika o PDV-u, poreznog obveznika dovodi se u nedoumicu kada treba primijeniti tuzemni prijenos porezne obveze, a kada ne. Rješenje ovih nedoumica može se izvući iz Mišljenja koje je dala Porezna uprava – Središnji ured (KLASA: 410-19/14-01/253; URBROJ: 513-07-21-01/14-02), a koje nije sastavni dio ovog Pravilnika, i sastoji se u sljedećem gdje prema njihovom mišljenju, kada porezni obveznik obavlja usluge dovoza, odnosno odvoza srušenog objekta i zemljanog ili drugog materijala na gradilište, odnosno sa gradilišta ne primjenjuje se prijenos porezne obveze. Iz ovog mišljenja proizlazi, a što se iz ovako usvojenog Pravilnika o PDV-u ne može zaključiti, da se premještanje zemlje, upotreba kamiona za prijevoz građevinskog materijala, ako se odvijaju unutar gradilišta, smatraju građevinskim uslugama i na njih se može primijeniti tuzemni prijenos porezne obveze.

5.2. Istraživanje primjene mehanizma prijenosa porezne obveze u Republici Hrvatskoj

Na početku ovog poglavlja na teorijskoj osnovi biti će prikazan način funkcioniranja mehanizma prijenosa porezne obveze. To prikazuje sljedeća tablica.

Tablica 6: Obračun PDV-a kada se primjenjuje mehanizam prijenosa porezne obveze

| Stadij | Transakcija | Neto fakturna vrijednost | Prijenos obveze za PDV na kupca | Prenesena obveza za PDV od dobavljača | Obveza za PDV | Ulazni PDV | Uplata obveze za PDV po prijavi |
|--------|--|--------------------------|---------------------------------|---------------------------------------|---------------|------------|---------------------------------|
| I | Proizvodnja vijaka i metalnih okvira | 1.000,00 | 250,00 | 0,00 | 0,00 | 500,00 | 0,00 |
| II | Proizvodnja i montiranje staklene ograde | 1.200,00 | 300,00 | 250,00 | 0,00 | 250,00 | 0,00 |
| III | Prodaja građi | 1.500,00 | 375,00 | 300,00 | 0,00 | 300,00 | 0,00 |
| IV | Prodaja krajnjem kupcu | 1.800,00 | 0,00 | 375,00 | 450,00 | 375,00 | 450,00 |
| | UKUPNO | | | | 450,00 | 1.425,00 | 450,00 |

Izvor: Izrada autora

Iz tablice 6. može se vidjeti kako porezni obveznik koji se nalazi na početku poreznog lanca susreće sa situacijom akumuliranog pretporeza koja je rezultat što ovaj porezni obveznik prenosi svoju obvezu PDV na kupca, a na osnovi računa od svojih dobavljača materijala ima pravo priznati pretporez po ulaznim računima. Na sudionike koji se nalaze u sredini poreznog lanca primjena mehanizma prijenosa porezne obveze ima neutralan učinak čime se dokazuje osnovno obilježje mehanizma prijenosa porezne obveze, neutralnost na financijski položaj kupca. Naime, na ove porezne obveznike prenesena je obveza PDV-a od njihovih dobavljača, ali isto tako s obzirom da obavljaju djelatnosti koje su podvrgnute ovom mehanizmu i što svoju uslugu vrše poreznim obveznicima, imaju mogućnost prenijeti obvezu PDV-a na svoje kupce. Međutim, sudionik koji se nalazi zadnji u lancu više nema mogućnost primjene mehanizma prijenosa porezne obveze. To mu je prvenstveno onemogućeno što usluge koje obavlja nisu obuhvaćene ovim mehanizmom ili svoje usluge pruža kupcima koji nisu porezni obveznici. Sada ovakvo poduzeće mora ispostavljati račune sa iskazanim PDV-om i u svojoj poreznoj prijavi iskazuje obvezu za uplatu PDV-a. Sudionik koji se nalazi zadnji u lancu ovisi o likvidnosti svojih kupaca da bi pravovremeno uplatio svoju poreznu obvezu u državni

proračun. Ta ovisnost posebno je izražena u situaciji ako porezni obveznik, koji je zadnji u poreznom lancu, vrši obračun PDV-a prema nastanku događaja odnosno zadužuje se za iznos PDV-a u državni proračun po ispostavljanju računa, neovisno o tome da li mu je njegov kupac platio.

Nadalje, u ovom poglavlju biti će obrađena primjena mehanizma prijenosa porezne obveze na konkretnim primjerima iz prakse.

Naime, s jedne strane će se analizirati porezni obveznik koji obavlja građevinske usluge i koji je, s obzirom na sektor u kojem djeluje i prvenstveno na djelatnosti koje obavlja u obavezi primjenjivati mehanizam prijenosa porezne obveze. Ukazat će se kakav je njegov porezni status i s kojim posljedicama se susreće, sada kada je u obvezi primjene navedenog mehanizma. Dok s druge strane, analizirati će se porezni obveznik koji svoju djelatnost ne obavlja u okviru sektora građevinarstva, odnosno čiji djelokrug djelatnosti prema Šestoj Direktivi i Zakonu o porezu na dodanu vrijednost, nije podvrgnut mehanizmu prijenosa porezne obveze. Ukazati će se kakav je njegov porezni status i kakve su posljedice na njegovo poslovanje u situaciji kada surađuje sa poreznim obveznicima koji primjenjuju navedeni mehanizam.

Analiziranjem ova dva porezna obveznika želi se ukazati kakav je porezni status ovih poduzetnika bio prije ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju, te kakav je njihov porezni status nakon prihvaćanja i implementiranja odrednica Šeste Direktive o mehanizmu prijenosa porezne obveze u hrvatski Zakon o porezu na dodanu vrijednost. Šesta Direktiva, te hrvatski Zakon o porezu na dodanu vrijednost predstavljaju teorijsku osnovu mehanizmu prijenosa porezne obveze i predstavljaju pravni okvir djelovanju poreznih obveznika koji su u obvezi primjene navedenog mehanizma. Međutim, ovakav zakonodavni okvir poreznim obveznicima ne daje saznanja kakav će utjecaj na njihov porezni status imati mehanizam prijenosa porezne obveze. Razlog i svrha ovog istraživanja je ukazati na efekte mehanizma prijenosa porezne obveze na porezne subjekte unutar poreznog lanca koji su podvrgnuti ovom mehanizmu. Posebice je interesantan položaj poreznog obveznika koji se nalazi na početku poreznog lanca, koji u principu prvi počinje sa primjenom mehanizma prijenosa porezne obveze i poreznog obveznika koji je zadnji u poreznom lancu i koji je u situaciji da mu je primjena ovog mehanizma zakonski onemogućena. Pored ova dva poduzeća, ukazati će se kakav je porezni položaj poduzeća koji se nalazi u sredini poreznog lanca.

U svrhu analize uzeti su podaci o poreznoj obvezi ili pretplati poreza na dodanu vrijednost iz PDV obrazaca za periode od 01.07.2012. do 31.12.2012., zatim od 01.07.2013. do 31.12.2013., te od 01.07.2014. do 31.12.2014.⁹¹

Prvo će se analizirati porezni obveznik koji se nalazi na početku poreznog lanca i koji je s obzirom na djelokrug svojih djelatnosti u obvezi primjenjivati mehanizam prijenosa porezne obveze. Ovo poduzeće je predstavnik poduzeća koja se nalaze na početku poreznog lanca. Riječ je o poreznom obvezniku čija je osnovna djelatnost gradnja stambenih i nestambenih zgrada. Znači, djelatnost ovog poduzeća spada u okvir djelatnosti čl.75.st.3.t.(a) Zakona o PDV-u i čl.152.st.1. Pravilnika o PDV-u, kojima je propisana obveza primjene navedenog mehanizma. Ovo poduzeće predstavlja uslužnog graditelja, koje prilikom izvođenja radova drugom poreznom obvezniku – naručitelju radova, u računu za obavljene usluge ne iskazuje svotu obračunatog PDV-a, nego tu obvezu prenosi na naručitelja radova, te na računu mora naznačiti klauzulu „prijenos porezne obveze“.

Tablica 7: Prikaz poreznog položaja obveznika PDV-a na početku poreznog lanca u periodu od 01.07.2012. do 31.12.2014.godine

| | 01.07. - 31.12.2012. | 01.07. - 31.12.2013. | % povećanja ili smanjenja | Iznos povećanja ili smanjenja | 01.07. - 31.12.2014. | % povećanja ili smanjenja | Iznos povećanja ili smanjenja |
|--|-------------------------|-------------------------|------------------------------------|--|-------------------------|------------------------------------|-------------------------------------|
| Ukupna porezna obveza za porezno razdoblje (uplata ili povrat) | 229.066,72 | -570.040,23 | -248,85 | -799.106,95 | -988.657,54 | -431,60 | -1.217.724,26 |

Izvor: Izrada autora

Usporedbom podataka, navedenih u tablici 7., može se uočiti kako je porezni obveznik u periodu dok još Republika Hrvatska nije bila članicom Europske unije i dok još u potpunosti nije bila prihvatila nova pravila oporezivanja PDV-om, imao na osnovu polugodišnjeg izvještaja obvezu za uplatom PDV-a u iznosu od 229.066,72 kuna. Međutim, nakon 01.07.2013. godine i prilagodbom hrvatskog Zakona o PDV-u, Šestoj Direktivi porezni

⁹¹ Vidjeti Prilog 1.

položaj ovog poduzetnika se uvelike izmijenio. Uspoređujući ova dva perioda vidljivo je kako u periodu od 01.07.2013. do 31.12.2013. godine ovo građevinsko poduzeća više nema po svojoj poreznoj prijavi obvezu uplate PDV-a već se nalazi u situaciji da ima 570.040,23 kuna akumuliranog pretporeza kojeg ima pravo potraživati o Porezne uprave. Ista situacija je i u periodu od 01.07.2014. do 31.12.2014.godine kada ovo poduzeće ima 988.657,54 kune akumuliranog pretporeza. Akumulirani pretporez je rezultat što ovo građevinsko poduzeće prenosi svoju poreznu obvezu na kupca, koji je taj PDV u obvezi obračunati i platiti, a na osnovu ulaznih računa od svojih dobavljača materijala i opreme ovo građevinsko poduzeće ima pravo koristiti pretporez. Postoji određena nepovoljnost s kojom se susreće ovaj poduzetnik u smislu što je u obvezi platiti barem PDV po računima svojih dobavljača, a brzina uplate ovisi o agilnosti Porezne uprave u povratu PDV-a, ali i brzini samog poreznog obveznika u ispunjavanju zahtijeva za povrat. Međutim, ovo poduzeće je svakako u boljem financijskom položaju, jer i u slučaju da pravodobno i ne naplati svoje usluge od kupaca, oslobođen je poreznog tereta koji mu nameće država, jer u prijavi PDV-a nema iskazanu obvezu.

U narednoj tabeli ukazati će se kakav je porezni položaj poduzeća koji se nalazi u sredini poreznog lanca i ovo poduzeće je predstavnik takvih poduzeća. Djelatnost ovog poreznog obveznika spada u okvir djelatnosti za koje je propisana primjena mehanizma prijenosa porezne obveze. Riječ je o građevinskom poduzeću te predstavlja kooperanta uslužnog graditelja na kojeg je uslužni graditelj prenio obvezu PDV-a i koje sad ima mogućnost s obzirom na djelatnosti koje obavlja prenijeti svoju obvezu PDV-a na drugog kooperanta u nizu. Bitno je da na svom računu naznači klauzulu „prijenos porezne obveze“.

Tablica 8: Prikaz poreznog položaja obveznika PDV-a u sredini poreznog lanaca u periodu od 01.07.2012. do 31.12.2014.godine

| | 01.07. - 31.12.2012. | 01.07. - 31.12.2013. | % povećanja ili smanjenja | Iznos povećanja ili smanjenja | 01.07. - 31.12.2014. | % povećanja ili smanjenja | Iznos povećanja ili smanjenja |
|--|-------------------------|-------------------------|------------------------------------|--|-------------------------|------------------------------------|-------------------------------------|
| Ukupna porezna obveza za porezno razdoblje (uplata ili povrat) | 499.244,75 | 502.493,31 | 0,65 | 3.248,56 | 497.646,40 | -0,32 | -1.598,35 |

Izvor: Izrada autora

Na osnovu podataka navedenih u tablici 8., može se uočiti kako se porezni položaj promatranog poduzeća nije uvelike promijenio nakon što je Republika Hrvatska ušla u Europsku uniju i nakon što je u svoj Zakon o Porezu na dodanu vrijednost implementirala odrednice Šeste Direktive. Uspoređujući navedene podatke može se zaključiti kako mehanizam prijenosa porezne obveze, uz neka mala odstupanja, ima neutralan učinak na porezni položaj ovog poduzeća koje se nalazi u sredini poreznog lanca.

Nadalje, analizirat će se poduzeće odnosno porezni obveznik koji se nalazi na kraju poreznog lanca, koji se nalazi u ulozi naručitelja građenja. Ovo poduzeće je predstavnik poduzeća koja se nalaze na kraju poreznog lanca. Riječ je o poreznom obvezniku čija je osnovna djelatnost smještaj u apartmanima, kućama i sličnim objektima. Ove djelatnosti nisu sukladno Zakonu i Pravilniku o PDV-u podvrgnute mehanizmu prijenosa porezne obveze. Prije prilagodbe Zakona o PDV-a sa Šestom Direktivom, ovo poduzeće ukoliko bi primilo račun od uslužnog graditelja imalo pravo priznati pretporez iz takvog ulaznog računa i tako smanjiti svoju obvezu ili povećati svoju pretplatu za PDV koju bi eventualno imao po predaji PDV obrazca. Međutim, implementiranjem Šeste Direktive u hrvatski Zakon o PDV-u, naručitelji građenja više ne zaprimaju račune od uslužnog graditelja sa iskazanim PDV-om, već s klauzulom „prijenos porezne obveze“ koji na osnovu toga na svoje kupce prenose obvezu plaćanja PDV-a.

Tablica 9: Prikaz poreznog položaja obveznika PDV-a koji se nalazi na kraju poreznog lanca u periodu od 01.07.2012. do 31.12.2014.godine

| | 01.07. - 31.12.2012. | 01.07. - 31.12.2013. | % povećanja ili smanjenja | Iznos povećanja ili smanjenja | 01.07. - 31.12.2014. | % povećanja ili smanjenja | Iznos povećanja ili smanjenja |
|---|-------------------------|-------------------------|------------------------------------|--|-------------------------|------------------------------------|--|
| Ukupna porezna obveza za porezno razdoblje (uplata ili povrat) | 55.190,89 | 182.435,04 | 230,55 | 127.244,15 | 130.338,80 | 136,16 | 75.147,91 |

Izvor: Izrada autora

Na osnovu podataka koji su prikazani u tabeli 9., vidljivo je kako je porezni položaj ovog poduzeća od 01.07.2013. godine odnosno nakon ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju dosta nepovoljniji. Naime, obveza za PDV ovog poreznog obveznika je narasla u periodu od 01.07.2013. do 31.12.2013.godine za 230,55% u odnosu na isto razdoblje 2012. godine, a u periodu od 01.07.2014. do 31.12.2014. godine narasla za 136,16% također u odnosu na isto razdoblje 2012. godine. Razlog tome je što su uslužni graditelji prilikom izgradnje i uređenja apartmana za ovo poduzeće prenijeli obvezu PDV-a na njih. Prije preuzimanja odrednica čl.199. st.1. t.a) Šeste Direktive, ovo poduzeće je po ulaznim računima uslužnih graditelja imalo pravo priznati pretporez i tako u konačnici smanjiti svoju poreznu obvezu po prijavi PDV-a. Međutim, od 01.07.2013. godine pravila oporezivanja su se izmijenila, pa tako sada uslužni graditelj na ovo poduzeće prenosi obvezu PDV-a, ali poduzeće zbog toga što obavlja usluge smještaja koje nisu na osnovu Pravilnika o PDV-u pod mehanizmom prijenosa porezne obveze ili pak uslugu vrše fizičkim osobama tu obvezu PDV-a od svog uslužnog graditelja ne može prenijeti na svoje kupce. Iako oni po računima svojih uslužnih graditelja imaju obvezu i pravo priznati pretporez što u konačnici stvara neutralni efekt, više nemaju dovoljno ulaznog PDV-a koji bi smanjio njihov izlazni PDV od usluga smještaja što ih dovodi u dosta nepovoljniji financijski položaj, jer sada moraju osigurati više novčanih sredstava kako bi podmirili svoju poreznu obvezu koja je narasla u 2013. i 2014. godini. Ovo poduzeće uvelike ovisi o likvidnosti svojih kupaca da mu što prije podmire račune za pružene usluge ili barem iznos PDV-a kako bi pravovremeno podmirilo svoju obvezu u državni proračun, jer je poduzeće obveznik poreza na dobit i u tom slučaju obvezuje se za PDV po svojim računima za uslugu smještaja u trenutku izdavanja računa, načelo nastanka događaja, bez obzira da li

mu je kupac podmirio račun ili ne. U ovom slučaju radi se o krajnjoj potrošnji poreznog obveznika koji snosi teret plaćanja PDV-a. Problema za poduzeća koja se nalaze na kraju poreznog lanca ne bi bilo ukoliko bi kupci svoje obveze podmirivali na vrijeme. Ta poduzeća bi i dalje bila suočena sa visokim iznosom porezne obveze, ali ne bi bilo više problema nelikvidnosti, jer bi sada mogli pravovremeno podmiriti svoju obvezu prema državnom proračunu.

Na prvi pogled bi se moglo zaključiti kako primjenom ovog mehanizma država gubi dio svog prihoda, odnosno da će državi nakon prihvaćanja pravne stečevine Šeste Direktive u pogledu članka 199.st1.t.a) biti smanjena likvidnost proračuna. Međutim, to ovdje nije slučaj. Prilikom uvođenja mehanizma prijenosa porezne obveze država je išla ka cilju sprječavanja porezne evazije koja se počela javljati u pojedinim djelatnostima kao što su građevinarstvo, isporuka rabljenih materijala i isporuka plina. Ujedno u mehanizmu prijenosa porezne obveze država je vidjela priliku poticanja i izdizanja, te poreznog rasterećenja djelatnosti građevinarstva koja je bila posrnula kada je u Republici Hrvatskoj nastupila recesija. U sektoru građevinarstva dešavale su se najveće porezne prijevare, država nije toliko uspijevala pratiti kolika je obveza za PDV brojnih kooperanta i u većini slučajeva se dešavalo da mali kooperanti nakon što su naplatili svoje radove nestanu sa tržišta bez uplate PDV-a u državni proračun. Međutim, sada oni prenose svoju poreznu obvezu na glavnog izvođača radova koji onda tu istu obvezu za PDV prenosi na naručitelja radova i sada država ima bolju kontrolu tko i kada je obvezan uplatiti PDV.

Država se primjenom mehanizma prijenosa porezne obveze ne odriče dijela svoga prihoda od PDV-a tako da bi izdigla sektor građevinarstva iz recesije, već zbog obimnosti ovog sektora želi znati tok tko je i koliko obvezan uplatiti PDV-a u državni proračun kako bi izbjegla daljnje otjecanje ovog prihoda iz državne blagajne.

5.3. Analiza dobivenih rezultata

Provedenim istraživanjem željelo se ukazati kakav je porezni status poreznih obveznika koji se nalaze na početku i na kraju poreznog lanca kada se primjenjuje mehanizam prijenosa porezne obveze. U tu svrhu uzeti su konkretni podaci dvaju poduzeća, od koji jedan djeluje u sektoru građevinarstva, a drugi u sektoru pružanja usluga smještaja u apartmanima i kućama. Podaci koji su se uspoređivali statističkom metodom – analizom vremenskih nizova putem indeksa uzeti su iz PDV obrazaca za periode od 01.07.2012. do 31.12.2012., od 01.07.2013. do 31.12.2013. i od 01.07.2014. do 31.12.2014. Na temelju ovih podataka željelo se ukazati kako je porezni status ovih dvaju poduzeća prije i nakon ulaska Republike Hrvatske u Europsku Uniju različit.

Rezultati prikazani u tablici 7. u potpunosti potvrđuju pomoćnu hipotezu **H.01.** kojom se tvrdi da se primjena mehanizma prijenosa porezne obveze pozitivno reflektira na smanjenje porezne obveze gospodarskih subjekata koji se nalaze na početku poreznog lanca. Naime, u godini prije ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju promatrano poduzeće imalo je iskazanu poreznu obvezu u iznosu od 229.066,72 kn, dok u 2013. godini, točnije u periodu od 01.07.2013. do 31.12.2013., imalo je iskazan akumulirani pretporez u iznosu od 570.040,23 kn kojeg ima pravo potraživati od Porezne uprave. Ista situacija akumuliranog pretporeza desila se i u istom periodu 2014. godine, koji je tada iznosio 988.657,54 kn.

Nadalje, rezultati u tablici 9. u potpunosti dokazuju pomoćnu hipotezu **H.02.** kojom se tvrdi da se primjena mehanizma prijenosa porezne obveze negativno reflektira na smanjenje porezne obveze gospodarskih subjekata koji se nalaze na kraju poreznog lanca. U periodu od 01.07.2012. do 31.12.2012. godine promatrano poduzeće imalo je po PDV obrascu poreznu obvezu u iznosu od 55.190,89 kn. U istom periodu u 2013. godini, godini implementiranja Šeste direktive u hrvatski zakon o PDV-u, porezna obveza promatranog poduzeća narasla je na 182.435,04 kn, a u istom periodu 2014. godine porezna obveza iznosila je 130.338,80 kn.

Na temelju svega do sada navedenog može se zaključiti da su pomoćne hipoteze:

H.01. Primjena mehanizma prijenosa porezne obveze pozitivno se reflektira na smanjenje porezne obveze gospodarskih subjekata koji se nalaze na početku poreznog lanca;

H.02. Primjena mehanizma prijenosa porezne obveze negativno se reflektira na smanjenje porezne obveze gospodarskih subjekata koji se nalaze na kraju poreznog lanca

u potpunosti dokazane.

S obzirom da su sve pomoćne hipoteze u potpunosti potvrđene može se u konačnici zaključiti da je glavna hipoteza dokazana, tj. da se primjena mehanizma prijenosa porezne obveze različito reflektira na visinu porezne obveze gospodarskih subjekata u ovisnosti je li se nalaze na početku ili na kraju poreznog lanca.

6. ZAKLJUČAK

Osnovna težnja prilikom stvaranja Europske unije bila je ostvarenje jedinstvenog tržišta odnosno promicanje uravnoteženog i održivog ekonomskog i socijalnog napretka putem kreiranja područja bez unutarnjih granica, zatim pomoću jačanja ekonomske i socijalne povezanosti odnosno osnivanjem ekonomske i monetarne unije uz krajnji cilj, uvođenje jedinstvene valute.

Održavanje i podupiranje neprestanog razvoja unutarnjeg tržišta Europske unije jedan je od osnovnih ciljeva porezne politike Europske unije. Taj cilj moguće je postići uklanjanjem poreznih prepreka ka ostvarenju četiri temeljne slobode (sloboda kretanja robe, usluga, osoba i kapitala) i poduzimanjem mjera koje pridonose trajnom smanjenju ukupnog poreznog tereta. Kako bi se ovi ciljevi postigli nužno je pristupiti usklađivanju poreznih sustava zemalja članica putem niza zakonskih i drugih mjera kako bi se harmoniziralo oporezivanje u domeni izravnih i neizravnih poreza.

Najveći napor ulažu se na području neizravnih poreza, pa je tako članak 93. Ugovora o osnivanju Europske zajednice bio pravna osnova za provođenje harmonizacije poreza na promet i drugih neizravnih poreza. U pogledu neizravnih poreza teži se ka što većoj harmonizaciji poreza na dodanu vrijednost kao najizdašnjem obliku poreza koji u strukturi državnih prihoda ima najveći udio.

Osnovni zakonodavni okvir kojim se provodi harmonizacija poreza na dodanu vrijednost je Šesta direktiva. Ova Direktiva donesena je 1977. godine kao Direktiva Vijeća 77/388/EEC koja obuhvaća poreza određuje za sve zemlje, a državama članicama se dopuštaju određena izuzeća i odstupanja. Međutim, ova Direktiva je pretrpjela brojne izmjene, te zbog tih izmjena postala je dosta nepregledna i nerazumljiva, pa je stoga Europska Komisija 2006. godine donijela novu sistematiziranu Direktivu Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu oporezivanja porezom na dodanu vrijednost koja se u praksi naziva Šestom direktivom.

Ulaskom Republike Hrvatske u Europsku uniju promijenjen je način oporezivanja porezom na dodanu vrijednost, stoga je 01. srpnja 2013. godine donesen novi Zakon o porezu na dodanu vrijednost koji je skoro u potpunosti usklađen sa Šestom direktivom.

Međutim, i Direktiva Vijeća 2006/112/EZ doživjela je brojne nadopune kako bi se otklonili određeni nedostaci i pridonijelo još kvalitetnijoj harmonizaciji poreza na dodanu vrijednost u državama članicama. Naime, Europski parlament ističe kako postoji alarmantan jaz vezan za porez na dodanu vrijednost u nekim državama članicama odnosno da postoji velika razlika između svote PDV-a koju bi neka zemlja teoretski trebala prikupiti s obzirom na veličinu njezina gospodarstva i njezine stvarne naplate PDV-a. Stoga su 2013. godine donešene dvije direktive Direktiva Vijeća 2013/42/EU i Direktiva Vijeća 2013/43/EZ kojima se državama članicama želi omogućiti učinkovitija borba s prijevarama na planu PDV-a. Direktiva Vijeća 2013/42/EU odnosi se na mehanizam brze reakcije na prijevaru u vezi s PDV-om, a Direktiva Vijeća 2013/43/EU odnosi se na primjenu mehanizma obrnutog oporezivanja na opcijskoj ili privremenoj osnovi.

Pravni temelj mehanizma prijenosa porezne obveze nalazimo u člancima 194. i 199. Šeste direktive. Europska unija ne nameće obvezujuću primjenu ovog mehanizma, ali su brojne države članice prihvatile odrednice ovih članaka te u svoje zakonodavstvo ugradile ovaj mehanizam. Primjena mehanizma prijenosa porezne obveze razlikuje se među državama članicama prvenstveno u pogledu određenih ograničenja za primatelja na koje se može izvršiti prijenos porezne obveze i vrsta usluga čije obavljanje podliježe prijenosu porezne obveze. Osnovni cilj koji se želi postići primjenom ovog mehanizma jest sprečavanje izbjegavanja odnosno želi se umanjiti rizik izbjegavanja plaćanja poreza. Područja primjene mehanizma prijenosa porezne obveze su prvenstveno sektori gdje je visoka porezna osnovica i gdje je uključen veliki broj malih obveznika. Jedan od tih sektora je i građevinarstvo gdje su uočene porezne prijevare i znatni gubici od PDV-a. U okviru hrvatskog Zakona o PDV-u primjenu mehanizma prijenosa porezne obveze u građevinarstvu definira čl.75.st.3.t.a), a Pravilnikom o PDV-u u okviru čl.152. i Dodatkom II definirane su usluge na koje se primjenjuje, a na koje se ne primjenjuje mehanizam prijenosa porezne obveze. Primjenom mehanizma prijenosa porezne obveze nastojalo se osigurati manje porezno opterećenje, posebice što je na ovaj sektor gospodarska kriza osobito utjecala, ali i osigurati bolji prihod od PDV-a od građevinske djelatnosti.

Rezultat istraživanja ukazao je da postoji različito porezno opterećenje sudionika poreznog lanca kod primjene mehanizma prijenosa porezne obveze. Najveće promjene u poreznom opterećenju vidljive su kod onih sudionika koji se nalaze na početku poreznog lanca i onih

koji se nalaze na kraju. U situaciji kad porezni obveznik prvi započinje sa primjenom mehanizma prijenosa porezne obveze suočava se sa akumuliranim pretporezom koji je produkt nabava materijala i sredstava od dobavljača koji za svoje isporuke nisu mogli primijeniti ovaj mehanizam. Taj akumulirani pretporez imaju pravo potraživati od Porezne uprave tako da bi podmirili svoje dobavljače. Tu mogu nastati određene nesuglasice u pogledu brzine povrata pretporeza od Porezne uprave i konačnog plaćanja dobavljačima. Svakako su u boljem finansijskom položaju, jer ako i svoje usluge ne naplate pravodobno, na osnovu svoje porezne prijave nemaju iskazanu obvezu za uplatu PDV-a i ne trebaju angažirati dodatna novčana sredstva. Što se tiče, poreznog obveznika koji se nalazi u sredini poreznog lanca, na njega mehanizam prijenosa porezne obveze ima neutralan učinak. Obvezu PDV-a koju je na njega prenio njegov dobavljač sada ima pravo i mogućnost prenijeti na svog kupca. Nadalje, porezni obveznik koji se nalazi na kraju poreznog lanca, čije djelatnosti nisu pod mehanizmom prijenosa poreza, za svoje usluge mora zaračunati PDV. Nalazi se u dosta nepovoljnijem poreznom i finansijskom položaju jer u konačnici po poreznoj prijavi ima iskazanu veću obvezu za PDV. Sada još više ovisi o likvidnosti svojih kupaca da bi pravodobno platio svoje obveze prema državnom proračunu i dobavljačima. Donekle ravnopravan porezni i finansijski položaj ovih poreznih obveznika naspram poreznih obveznika koji se nalaze na početku poreznog lanca moguć je uz određene zakonodavne nadopune, ali i određena tehnička rješenja od strane države. Prvenstveno svim poreznim obveznicima, bez obzira dali su obveznici porez na dohodak ili poreza na dobit i bez obzira koju visinu prihoda ostvaruju, trebalo bi im se omogućiti obračun poreza na dodanu vrijednost prema naplaćenju naknadi. Njihova porezna obveza ili pak pretplata poreza na dodanu vrijednost bila bi regulirana visinom potraživanja koja bi naplatili od svojih kupaca i visinom obaveza koje bi podmirili svojim dobavljačima. U ovakvoj situaciji može se javiti problem za državni proračun, u smislu smanjenja naplate od PDV-a. Naime, porezni obveznici mogli bi kalkulirati sa svojim kupcima, ali i sa svojim dobavljačima o terminu naplate potraživanja ili pak podmirivanja obaveza. Sve sa ciljem da u konačnici po prijavi poreza na dodanu vrijednost imaju što manju obvezu ili čak imaju pravo potraživati preplaćeni PDV od države. Država da bi izbjegla ovakvu situaciju trebala bi pristupiti ka određenim tehničkim rješenjima. Jedno od rješenja je što prije uvođenje OPZ-STAT obrasca u praksu koji bi se

trebao podnositi na mjesečnoj bazi, a ne na tromjesečnoj kako je predviđeno Pravilnikom o obvezujućim mišljenjima, ispravku prijave, statističkim izvješćima i poreznoj nagodbi.⁹² Ovim obrascem predviđeno je da svi porezni obveznici daju uvid u stanje svojih dospjelih, a ne naplaćenih potraživanja. Na osnovu ovog Porezna uprava bi imala uvid u iznos PDV-a koji još nije naplaćen i zbog čega je u konačnici smanjena likvidnost proračuna. Na osnovu prikupljenih podataka Porezna uprava bi trebala iskoristiti svoju centralističku ulogu i prisiliti kupce da podmire svoje obveze dobavljačima kako bi oni mogli uplatiti PDV u državni proračun. Ovakvi postupci prvenstveno dovode do smanjenja nelikvidnosti, ali preduvjet za to je povećanje agilnosti državnog aparata, koji će jednako prisiljavati i kupce i dobavljače u podmirivanju svojih obaveza.

⁹² Pravilnik o obvezujućim mišljenjima, ispravku prijave, statističkim izvješćima i poreznoj nagodbi (NN 78/15)

LITERATURA:

1. Antić, D.: Opća primjena mehanizma prijenosa obveze za PDV na kupca, Pravo i porezi 10, 2007.,
2. Barić – Punda, V., Grčić, B., Pečarić, M.: Hrvatska i EU, Split, Ekonomski fakultet u Splitu, 2006.,
3. Jelčić, B.: Javne financije, RRIF plus, Zagreb, 2001.,
4. Jelčić, B., Bejaković, P.: Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj, Zagreb, HAZU, 2012.,
5. Kalčić, R., Kuliš, D., Kesner – Škreb, M.: Vodič kroz europske direktive o porezu na dodanu vrijednost, Zagreb, IJF, 2012.,
6. Kalčić, R.: Oporezivanje PDV-om od 01. srpnja 2013., Pravo i porezi 7 i 8, 2013.,
7. Kesner-Škerb, M., Medak Fell, D.: Porez na dodanu vrijednost u Hrvatskoj i EU: porezni prag, nulta stopa, građevinsko zemljište i izuzeća, IJF, Newsletter br.36, 2008.
8. Markota, Lj.: Primjena Zakona o PDV-u od 01. srpnja 2013., RRIF 7, 2013.,
9. Mijatović, N.: Oporezivanje prometa, Pravni fakultet sveučilište u Zagrebu, Zagreb, 2005.,
10. Mijatović, N.: Usklađivanje poreza pod okriljem EU, RRIF 4, 2010.,
11. Morić, N.: Osnove funkcioniranja sustava PDV-a nakon ulaska Hrvatske u EU, RRIF 12, 2007.,
12. Narodne novine: Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, Zagreb, Narodne novine d.d., br.79, 85 i 160, 2013., br.35, 2014.,
13. Narodne novine: Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost, Zagreb, Narodne novine d.d., br.157, 2014.,
14. Narodne novine: Pravilnik o obvezujućim mišljenjima, ispravku prijave, statističkim izvješćima i poreznoj nagodbi, br.78, 2015.,
15. Narodne novine: Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Zagreb, Narodne novine d.d., br.73 i 148, Rješenje USRH 99, 2013.,
16. Narodne novine: Zakon o gradnji, Zagreb, Narodne novine d.d., br. 153, 2013.,
17. Službeni list Europske unije: Direktiva Vijeća 2010/23/EU od 16. ožujka 2010., L 72/1, 20.03.2010.,
18. Službeni list Europske unije: Direktiva Vijeća 2013/42/EU od 22. srpnja 2013., L 201/1, 26.07.2013.,

19. Službeni list Europske unije: Direktiva Vijeća 2013/43/EU od 22. srpnja 2013., L 201/4, 26.07.2013.,
20. Službeni list Europske unije: Provedbena uredba Komisije (EU) br. 17/2014 od 10. siječnja 2014., L/13, 11.01.2014.,
21. Šimović, J., Šimović, H.: Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije, Zagreb, Pravni fakultet Zagreb, 2006.,
22. Zelenika, R.: Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela, Rijeka, Ekonomski fakultet u Rijeci, 2000.

Internet portali:

www.europa.eu,

www.ijf.hr,

www.mfin.hr,

www.porezna-uprava.hr,

www.rif.hr,

www.rrif.hr.

PRILOZI

Prilog 1

| POREZNI OBVEZNIK (naziv i ime i prezime i adresa: mjesto, ulica i broj) | POREZNI ZASTUPNIK (naziv i ime i prezime i adresa: mjesto, ulica i broj) | NADLEŽNA ISPOSTAVA POREZNE UPRAVE | |
|--|---|---|---|
| CRVIAC d.o.o. 21210 SOLIN, Zvonimirova 75 | | PRIJAVA PDV-a ZA RAZDOBLJE | |
| PDV IDENTIFIKACIJSKI BROJ / OIB 30335085782 | PDV IDENTIFIKACIJSKI BROJ POREZNOG ZASTUPNIKA / OIB | OD | DO |
| OPIS | | POREZNA OSNOVICA (iznos u kunama i lipama) | PDV PO STOPI 5%, 10% I 25% (iznos u kunama i lipama) |
| OBRAČUN PDV-a U OBAVLJENIM TRANSAKCIJAMA DOBARA I USLUGA - UKUPNO (I. + II.) | | 4.031.392,32 | X X X X X |
| I. TRANSAKCIJE KOJE NE PODLIJEŽU OPOREZIVANJU I OSLOBODENE - UKUPNO (1.+2.+3.+4.+5.+6.+7.+8.+9.+10.) | | 0,00 | X X X X X |
| 1. ISPORUKE U RH ZA KOJE PDV OBRAČUNAVA PRIMATELJ (tuzemni prijenos porezne obveze) | | | X X X X X |
| 2. ISPORUKE DOBARA OBAVLJENE U DRUGIM DRŽAVAMA ČLANICAMA | | | X X X X X |
| 3. ISPORUKE DOBARA UNUTAR EU | | | X X X X X |
| 4. OBAVLJENE USLUGE UNUTAR EU | | | X X X X X |
| 5. OBAVLJENE ISPORUKE OSOBAMA BEZ SJEDIŠTA U RH | | | X X X X X |
| 6. SASTAVLJANJE I POSTAVLJANJE DOBARA U DRUGOJ DRŽAVI ČLANICI EU | | | X X X X X |
| 7. ISPORUKE NOVIH PRJEVOZNIH SREDSTAVA U EU | | | X X X X X |
| 8. TUZEMNE ISPORUKE | | | X X X X X |
| 9. IZVOZNE ISPORUKE | | | X X X X X |
| 10. OSTALA OSLOBODENJA | | | X X X X X |
| II. OPOREZIVE TRANSAKCIJE - UKUPNO (1.+2.+3.+4.+5.+6.+7.+8.+9.+10.+11.+12.+13.+14.+15.) | | 4.031.392,32 | 1.007.848,16 |
| 1. ISPORUKE DOBARA I USLUGA U RH po stopi 5% | | | |
| 2. ISPORUKE DOBARA I USLUGA U RH po stopi 13% | | | |
| 3. ISPORUKE DOBARA I USLUGA U RH postopi 25% | | 4.031.392,32 | 1.007.848,16 |
| 4. PRIMLJENE ISPORUKE U RH ZA KOJE PDV OBRAČUNAVA PRIMATELJ (tuzemni prijenos porezne obveze) | | | |
| 5. STJECANJE DOBARA UNUTAR EU po stopi 5% | | | |
| 6. STJECANJE DOBARA UNUTAR EU po stopi 13% | | | |
| 7. STJECANJE DOBARA UNUTAR EU po stopi 25% | | | |
| 8. PRIMLJENE USLUGE IZ EU po stopi 5% | | | |
| 9. PRIMLJENE USLUGE IZ EU po stopi 13% | | | |
| 10. PRIMLJENE USLUGE IZ EU po stopi 25% | | | |
| 11. PRIMLJENE ISPORUKE DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 5% | | | |
| 12. PRIMLJENE ISPORUKE DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 13% | | | |
| 13. PRIMLJENE ISPORUKE DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 25% | | | |
| 14. NAKNADNO OSLOBODENJE IZVOZA U OKVIRU OSOBNOG PUTNIČKOG PROMETA | | | |
| 15. OBRAČUNANI PDV PRI UVOZU | | | |
| III. OBRAČUNANI PRETPOREZ - UKUPNO (1.+2.+3.+4.+5.+6.+7.+8.+9.+10.+11.+12.+13.+14.+15.) | | 3.085.195,67 | 778.781,44 |
| 1. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA U TUZEMSTVU po stopi 5% | | | |
| 2. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA U TUZEMSTVU po stopi 13% | | | |
| 3. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA U TUZEMSTVU po stopi od 25% | | 3.085.195,67 | 778.781,44 |
| 4. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA U RH ZA KOJE PDV OBRAČUNAVA PRIMATELJ (tuzemni prijenos porezne obveze) | | | |
| 5. PRETPOREZ OD STJECANJA DOBARA UNUTAR EU po stopi 5% | | | |
| 6. PRETPOREZ OD STJECANJA DOBARA UNUTAR EU po stopi 13% | | | |
| 7. PRETPOREZ OD STJECANJA DOBARA UNUTAR EU po stopi 25% | | | |
| 8. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH USLUGA IZ EU po stopi 5% | | | |
| 9. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH USLUGA IZ EU po stopi 13% | | | |
| 10. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH USLUGA IZ EU po stopi 25% | | | |
| 11. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 5% | | | |
| 12. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 13% | | | |
| 13. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 25% | | | |
| 14. PRETPOREZ PRI UVOZU | | | |
| 15. ISPRAVCI PRETPOREZA | | X X X X X | |
| IV. OBVEZA PDV-a U OBRAČUNSKOM RAZDOBLJU: ZA UPLATU (II. - III.) ILI ZA POVRAT (III. - II.) | | X X X X X | 229.066,72 |
| V. PO PRETHODNOM OBRAČUNU: NEUPLAĆENI PDV DO DANA PODNOŠENJA OVE PRIJAVE-VIŠE UPLAĆENO-POREZNI KREDIT | | X X X X X | |
| VI. UKUPNO RAZLIKA: ZA UPLATU / ZA POVRAT | | X X X X X | 229.066,72 |
| VII. IZNOS GODIŠNJEG RAZMJERNOG OBITKA PRETPOREZA (%) | | | |

| POREZNI OBVEZNIK (naziv/ime i prezime i adresa: mjesto, ulica i broj) | POREZNI ZASTUPNIK (naziv/ime i prezime i adresa: mjesto, ulica i broj) | NADLEŽNA ISPOSTAVA POREZNE UPRAVE |
|--|---|--|
| CRIVAC d.o.o. ZVONIMIROVA 75 SOLIN | | 3420 |
| PDV IDENTIFIKACIJSKI BROJ / OIB | PDV IDENTIFIKACIJSKI BROJ POREZNOG ZASTUPNIKA / OIB | PRIJAVA PDV-a ZA RAZDOBLJE OD 01.07. DO 31.12. GOD. 2013. |
| 36335585782 | | |
| OPIS | VRIJEDNOST ISPORUKE (iznos u kunama i lipama) | PDV PO STOPI 5%, 10% i 25% (iznos u kunama i lipama) |
| OBRAČUN PDV-a U OBAVLJENIM ISPORUKAMA DOBARA I USLUGA – UKUPNO (I. + II.) | 6.436.476,04 | X X X X X |
| I. ISPORUKE KOJE NE PODLJEŽU OPOREZIVANJU I OSLOBODENE – UKUPNO (1.+2.+3.+4.+5.+6.+7.+8.+9.+10.) | 4.464.967,55 | X X X X X |
| 1. ISPORUKE U RH ZA KOJE PDV OBRAČUNAVA PRIMATELJ (tuzemni prijenos porezne obveze) | 4.464.967,55 | X X X X X |
| 2. ISPORUKE DOBARA OBAVLJENE U DRUGIM DRŽAVAMA ČLANICAMA (isporuke na daljina) | 0,00 | X X X X X |
| 3. ISPORUKE DOBARA UNUTAR EU | 0,00 | X X X X X |
| 4. OBAVLJENE USLUGE UNUTAR EU | 0,00 | X X X X X |
| 5. OBAVLJENE USLUGE IZVAN EU | 0,00 | X X X X X |
| 6. SASTAVLJANJE I POSTAVLJANJE DOBARA U DRUGOJ DRŽAVI ČLANICI EU | 0,00 | X X X X X |
| 7. ISPORUKE NOVIH PRIJEVOZNIH SREDSTAVA U EU | 0,00 | X X X X X |
| 8. TUZEMNE ISPORUKE - bez prava na odbitak pretporeza | 0,00 | X X X X X |
| 9. IZVOZNE ISPORUKE | 0,00 | X X X X X |
| 10. OSTALA OSLOBODENJA | 0,00 | X X X X X |
| II. OPOREZIVE TRANSAKCIJE – UKUPNO (1.+2.+3.+4.+5.+6.+7.+8.+9.+10.+11.+12.+13.+14.) | 1.971.508,49 | 492.877,16 |
| 1. ISPORUKE DOBARA I USLUGA U RH PO STOPI 5% | 0,00 | 0,00 |
| 2. ISPORUKE DOBARA I USLUGA U RH PO STOPI 10% | 0,00 | 0,00 |
| 3. ISPORUKE DOBARA I USLUGA U RH PO STOPI 25% | 1.099.880,21 | 274.970,08 |
| 4. PRIMLJENE ISPORUKE U RH ZA KOJE PDV OBRAČUNAVA PRIMATELJ (tuzemni prijenos porezne obveze) | 871.628,28 | 217.907,08 |
| 5. STJECANJE DOBARA UNUTAR EU PO STOPI 5% | 0,00 | 0,00 |
| 6. STJECANJE DOBARA UNUTAR EU PO STOPI 10% | 0,00 | 0,00 |
| 7. STJECANJE DOBARA UNUTAR EU PO STOPI 25% | 0,00 | 0,00 |
| 8. PRIMLJENE USLUGE IZ EU PO STOPI 5% | 0,00 | 0,00 |
| 9. PRIMLJENE USLUGE IZ EU PO STOPI 10% | 0,00 | 0,00 |
| 10. PRIMLJENE USLUGE IZ EU PO STOPI 25% | 0,00 | 0,00 |
| 11. PRIMLJENE ISPORUKE DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH PO STOPI 10% | 0,00 | 0,00 |
| 12. PRIMLJENE ISPORUKE DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH PO STOPI 25% | 0,00 | 0,00 |
| 13. NAKNADNO OSLOBODENJE IZVOZA U OKVIRU OSOBNOG PUTNIČKOG PROMETA | 0,00 | 0,00 |
| 14. OBRAČUNANI PDV PRI UVOZU | 0,00 | 0,00 |
| III. OBRAČUNANI PRETPOREZ - UKUPNO (1.+2.+3.+4.+5.+6.+7.) | 4.251.899,38 | 1.062.917,39 |
| 1. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA U TUZEMSTVU | 3.380.271,10 | 845.010,31 |
| 2. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA U RH ZA KOJE PDV OBRAČUNAVA PRIMATELJ | 871.628,28 | 217.907,08 |
| 3. PRETPOREZ OD STJECANJA DOBARA UNUTAR EU | 0,00 | 0,00 |
| 4. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH USLUGA IZ EU | 0,00 | 0,00 |
| 5. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKE DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH | 0,00 | 0,00 |
| 6. PRETPOREZ PRI UVOZU | 0,00 | 0,00 |
| 7. ISPRAVCI PRETPOREZA | X X X X X | 0,00 |
| IV. OBVEZA PDV-a U OBRAČUNSKOM RAZDOBLJU: ZA UPLATU (II. - III.) ILI ZA POVRAT (III. - II.) | X X X X X | -570.040,23 |
| V. PO PRETHODNOM OBRAČUNU: NEUPLAĆENI PDV DO DANA PODNOŠENJA OVE PRIJAVE – VIŠE UPLAĆENO – POREZNI KREDIT | X X X X X | |
| VI. UKUPNO RAZLIKA: ZA UPLATU/ZA POVRAT | X X X X X | -570.040,23 |
| IZNOS GODIŠNJEG RAZMJERNOG ODBITKA PRETPOREZA (%) | | |

_____ kn
POVRAT

_____ kn
PREDUJAM

_____ kn
USTUP POVRATA

OBRAČUN SASTAVIO
(ime, prezime i potpis)

KONTAKT
(tel./fax/mail)

POTPIS

| POREZNI OBVEZNIK (naziv / ime i prezime i adresa: mjesto, ulica i broj) | POREZNI ZASTUPNIK (naziv / ime i prezime i adresa: mjesto, ulica i broj) | NADLEŽNA ISPOSTAVA POREZNE UPRAVE | |
|--|---|---|---------------------|
| CRIVAC d.o.o. ZVONIMIROVA 75 SOLIN | | 3420 | |
| PDV IDENTIFIKACIJSKI BROJ / OIB | PDV IDENTIFIKACIJSKI BROJ POREZNOG ZASTUPNIKA / OIB | PRIJAVA PDV-a ZA RAZDOBLJE | |
| 36335585782 | | OD 01 07 | DO 31 12 GOD. 2014. |
| OPIS | POREZNA OSNOVICA (Iznos u kunama i lipama) | PDV PO STOPI 5%, 10% I 25% (Iznos u kunama i lipama) | |
| OBRAČUN PDV-a U OBAVLJENIM TRANSAKCIJAMA DOBARA I USLUGA UKUPNO (I. + II.) | 6.547.455,75 | X X X X X | |
| I. TRANSAKCIJE KOJE NE PODLIJEŽU OPOREZIVANJU I OSLOBOĐENE - UKUPNO (1.+2.+3.+4.+5.+6.+7.+8.+9.+10.) | 5.466.603,09 | X X X X X | |
| 1. ISPORUKE U RH ZA KOJE PDV OBRAČUNAVA PRIMATELJ (tuzemni prijenos porezne obveze) | 5.466.603,09 | X X X X X | |
| 2. ISPORUKE DOBARA OBAVLJENE U DRUGIM DRŽAVAMA ČLANICAMA | | X X X X X | |
| 3. ISPORUKE DOBARA UNUTAR EU | | X X X X X | |
| 4. OBAVLJENE USLUGE UNUTAR EU | | X X X X X | |
| 5. OBAVLJENE ISPORUKE OSOBAMA BEZ SJEDIŠTA U RH | | X X X X X | |
| 6. SASTAVLJANJE I POSTAVLJANJE DOBARA U DRUGOJ DRŽAVI ČLANICI EU | | X X X X X | |
| 7. ISPORUKE NOVIH PRIJEVOZNIH SREDSTAVA U EU | | X X X X X | |
| 8. TUZEMNE ISPORUKE | | X X X X X | |
| 9. IZVOZNE ISPORUKE | | X X X X X | |
| 10. OSTALA OSLOBOĐENJA | | X X X X X | |
| II. OPOREZIVE TRANSAKCIJE - UKUPNO (1.+2.+3.+4.+5.+6.+7.+8.+9.+10.+11.+12.+13.+14.+15.) | 1.080.852,66 | 270.213,18 | |
| 1. ISPORUKE DOBARA I USLUGA U RH po stopi 5% | | | |
| 2. ISPORUKE DOBARA I USLUGA U RH po stopi 13% | | | |
| 3. ISPORUKE DOBARA I USLUGA U RH postopi 25% | 366.403,04 | 91.600,77 | |
| 4. PRIMLJENE ISPORUKE U RH ZA KOJE PDV OBRAČUNAVA PRIMATELJ (tuzemni prijenos porezne obveze) | 714.449,62 | 178.612,41 | |
| 5. STJECANJE DOBARA UNUTAR EU po stopi 5% | | | |
| 6. STJECANJE DOBARA UNUTAR EU po stopi 13% | | | |
| 7. STJECANJE DOBARA UNUTAR EU po stopi 25% | | | |
| 8. PRIMLJENE USLUGE IZ EU po stopi 5% | | | |
| 9. PRIMLJENE USLUGE IZ EU po stopi 13% | | | |
| 10. PRIMLJENE USLUGE IZ EU po stopi 25% | | | |
| 11. PRIMLJENE ISPORUKE DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 5% | | | |
| 12. PRIMLJENE ISPORUKE DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 13% | | | |
| 13. PRIMLJENE ISPORUKE DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 25% | | | |
| 14. NAKNADNO OSLOBOĐENJE IZVOZA U OKVIRU OSOBNOG PUTNIČKOG PROMETA | | | |
| 15. OBRAČUNANI PDV PRI UVOZU | | | |
| III. OBRAČUNANI PRETPOREZ - UKUPNO (1.+2.+3.+4.+5.+6.+7.+8.+9.+10.+11.+12.+13.+14.+15.) | 5.025.292,22 | 1.258.870,72 | |
| 1. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA U TUZEMSTVU po stopi 5% | | | |
| 2. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA U TUZEMSTVU po stopi 13% | 1.200,00 | 156,00 | |
| 3. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA U TUZEMSTVU po stopi od 25% | 3.770.022,87 | 942.506,83 | |
| 4. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA U RH ZA KOJE PDV OBRAČUNAVA PRIMATELJ (tuzemni prijenos porezne obveze) | 714.449,62 | 178.612,41 | |
| 5. PRETPOREZ OD STJECANJA DOBARA UNUTAR EU po stopi 5% | | | |
| 6. PRETPOREZ OD STJECANJA DOBARA UNUTAR EU po stopi 13% | | | |
| 7. PRETPOREZ OD STJECANJA DOBARA UNUTAR EU po stopi 25% | | | |
| 8. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH USLUGA IZ EU po stopi 5% | | | |
| 9. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH USLUGA IZ EU po stopi 13% | | | |
| 10. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH USLUGA IZ EU po stopi 25% | | | |
| 11. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 5% | | | |
| 12. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 13% | | | |
| 13. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 25% | | | |
| 14. PRETPOREZ PRI UVOZU | 539.619,73 | 137.595,48 | |
| 15. ISPRAVCI PRETPOREZA | X X X X X | | |
| IV. OBVEZA PDV-a U OBRAČUNSKOM RAZDOBLJU: ZA UPLATU (II. - III.) ILI ZA POVRAT (III. - II.) | X X X X X | -988.657,54 | |
| V. PO PRETHODNOM OBRAČUNU: NEUPLAĆENI PDV DO DANA PODNOŠENJA OVE PRIJAVE-VIŠE UPLAĆENO-POREZNI KREDIT | X X X X X | | |
| VI. UKUPNO RAZLIKA: ZA UPLATU / ZA POVRAT | X X X X X | -988.657,54 | |
| VII. IZNOS GODIŠNJEG RAZMJERNOG ODBITKA PRETPOREZA (%) | | | |

POREZNI OBVEZNIK (NAZIV / IME I PREZIME I ADRESA, MJESTO ULICA I BROJ)

UNICORN d.o.o.
Podglavičkih žrtava 16
22203 Rogoznica

NADLEŽNA ISPOSTAVA POREZNE UPRAVE

ŠIBENIK

PRIJAVA POREZA NA DODANU
VRIJEDNOST ZA RAZDOBLJE

BROJČANA OZNAKA (ŠIFRA) DJELATNOSTI
PREMA NACIONALNOJ KLASIFIKACIJI

5520

OIB

96907401750

OD 01.07 DO 31.12 GOD: 2012

| OPIS | VRIJEDNOST ISPORUKE (Iznos u kunama i lipama) | IZNOS POREZA (u kunama i lipama) |
|------|--|-------------------------------------|
|------|--|-------------------------------------|

| | | |
|---|--------------|-----------|
| OBRAČUN POREZA U OBAVLJENIM ISPORUKAMA DOBARA I USLUGA U OBRAČUNSKOM RAZDOBLJU ISPORUKE - UKUPNO (I+II) | 1.371.992,32 | X X X X X |
|---|--------------|-----------|

| | | |
|---|------------|-----------|
| I. ISPORUKE KOJE NE PODLIEŽU OPOREZIVANJU, KOJE SU OSLOBODENE I PO STOPI OD 0% - UKUPNO (1.+2.+3.) | 1.078,00 | X X X X X |
| 1. KOJE NE PODLIEŽU OPOREZIVANJU (čl.2. u svezi s čl.5. i čl.8. st.7. Zakona) | -18.980,50 | X X X X X |
| 2. OSLOBODENE POREZA - UKUPNO (2.1.+2.2.+2.3.+2.4.) | 0,00 | X X X X X |
| 2.1 IZVOZNE - s pravom na odbitak pretporeza (čl.13. st.1. toč.1 i čl.14. Zakona) | 0,00 | X X X X X |
| 2.2 ISPORUKE DOBARA za koje nije bio moguć odbitak pretporeza (čl.11.b Zakona) | 0,00 | X X X X X |
| 2.3 TUZEMNE - bez prava na odbitak pretporeza (čl.11. i čl.11.a Zakona) | 0,00 | X X X X X |
| 2.4 OSTALE (čl.13.st.1 toč.2., čl.13.a i čl.13.b Zakona) | 0,00 | X X X X X |
| 3. ISPORUKE PO STOPI OD 0% (čl.10a. Zakona) | 20.058,50 | X X X X X |

| | | |
|---|--------------|------------|
| II. OPOREZIVE ISPORUKE - UKUPNO (1.+2.+3.+4.) | 1.370.914,32 | 204.795,68 |
| 1. ZA KOJE SU IZDANI RAČUNI I NEZARAČUNANE (čl.2 st.1.toč.1a i 1b, čl.3. st.5., čl.4. st.4., čl.7. st.1. i 4. i čl.15. st.8. Zakona) po stopi od 10% | 919.552,72 | 91.955,28 |
| 2. ZA KOJE SU IZDANI RAČUNI I NEZARAČUNANE (čl.2., čl.7. st.1. i 4. i čl. 15. st. 8. Zakona) po stopi od 22% i 23% | 0,00 | 0,00 |
| 3. ZA KOJE SU IZDANI RAČUNI I NEZARAČUNANE (čl.2 st.1.toč.1a.,1b., čl.3. st.5., čl.4. st.4. čl.7. st.1. i 4., čl.15. st.8, čl.22 a i čl.22 c Zakona) po stopi od 25% | 451.361,60 | 112.840,40 |
| 4. NAKNADNO OSLOBODENJE IZVOZA U OKVIRU OSOBNOG PUTNIČKOG PROMETA (čl. 13. st.1. toč. 4. Zakona) | 0,00 | 0,00 |

| | | |
|---|------------|------------|
| III. OBRAČUNANI PRETPOREZ U PRIMLJENIM ISPORUKAMA DOBARA I USLUGA - UKUPNO (1.+2.+3.+4.+5.+6.+7.+8.) | 612.365,03 | 149.604,79 |
| 1. PRETPOREZ U PRIMLJENIM RAČUNIMA (čl.20. st.1., 9.,10. i 11. Zakona) po stopi od 10% | 2.367,80 | 236,78 |
| 2. PRETPOREZ U PRIMLJENIM RAČUNIMA (čl.20. st.1., 9. i 10. Zakona) po stopi od 22% i 23% | 156.570,68 | 36.011,26 |
| 3. PRETPOREZ U PRIMLJENIM RAČUNIMA (čl.20. st.1., 9.,10.,11. i 12. Zakona) po stopi od 25% | 453.426,55 | 113.356,75 |
| 4. PLAĆENI PRETPOREZ PRI UVOZU (čl.20. st.2. odnosno čl.7. st.5. Zakona) | 0,00 | 0,00 |
| 5. PLAĆENI PRETPOREZ NA USLUGE INOZEMNIH PODUZETNIKA (čl.19. st.2. Zakona) po stopi od 10% | 0,00 | 0,00 |
| 6. PLAĆENI PRETPOREZ NA USLUGE INOZEMNIH PODUZETNIKA (čl.19. st.2. Zakona) po stopi od 22% i 23% | 0,00 | 0,00 |
| 7. PLAĆENI PRETPOREZ NA USLUGE INOZEMNIH PODUZETNIKA (čl.19. st.2. Zakona) po stopi od 25% | 0,00 | 0,00 |
| 8. ISPRAVCI PRETPOREZA (čl. 20. st. 5. Zakona) | X X X X X | 0,00 |

| | | |
|---|-----------|-----------|
| IV. UKUPNA POREZNA OBVEZA ZA POREZNO RAZDOBLJE: ZA UPLATU (II.-III.) ILI ZA POVRAT (III.-II.): | X X X X X | 55.190,89 |
|---|-----------|-----------|

| | | |
|--|-----------|------|
| V. UPLAĆENO DO DANA PODNOŠENJA OVE PRIJAVE | X X X X X | 0,00 |
|--|-----------|------|

| | | |
|---|-----------|-----------|
| VI. UKUPNO RAZLIKA: ZA UPLATU / ZA POVRAT | X X X X X | 55.190,89 |
|---|-----------|-----------|

0,00 % Pretporez koji se može odbiti

_____ kn
POVRAT

_____ kn
PREUJAM

_____ kn
USTUP POVRATA

| | | |
|---|--|-----------------------------------|
| POREZNI OBVEZNIK (naziv/ime i prezime, mjesto, ulica i broj) | POREZNI ZASTUPNIK (naziv/ime i prezime, mjesto, ulica i broj) | NADLEŽNA ISPOSTAVA POREZNE UPRAVE |
| UNICORN d.o.o. Podglavičkih žrtava 16 22203 Rogoznica | | ŠIBENIK |
| PDV IDENTIFIKACIJSKI BROJ/OIB | PDV IDENTIFIKACIJSKI BROJ POREZNOG ZASTUPNIKA/OIB | PRIJAVA PDV-a ZA RAZDOBLJE |
| 96907401750 | | OD 01.07 DO 31.12 GOD: 2013 |

| OPIS | POREZNA OSNOVICA (iznos u kunama i lipama) | PDV PO STOPI 5%, 10% i 25% (iznos u kunama i lipama) |
|--|---|---|
| OBRAČUN PDV-a U OBAVLJENIM TRANSAKCIJAMA DOBARA I USLUGA - UKUPNO (I.+II.) | 2.321.352,27 | X X X X X |
| I. TRANSAKCIJE KOJE NE PODLIJEŽU OPOREZIVANJU I OSLOBOĐENE (1.+2.+3.+4.+5.+6.+7.+8.+9.+10.) | 23.597,00 | X X X X X |
| 1. ISPORUKE U RH ZA KOJE PDV OBRAČUNAVA PRIMATELJ (tuzemni prijenos porezne obveze) | 0,00 | X X X X X |
| 2. ISPORUKE DOBARA OBAVLJENE U DRUGIM DRŽAVAMA ČLANICAMA | 0,00 | X X X X X |
| 3. ISPORUKE DOBARA UNUTAR EU | 0,00 | X X X X X |
| 4. OBAVLJENE USLUGE UNUTAR EU | 0,00 | X X X X X |
| 5. OBAVLJENE USLUGE OSOBAMA BEZ SJEDIŠTA U RH | 0,00 | X X X X X |
| 6. SASTAVLJANJE I POSTAVLJANJE DOBARA U DRUGOJ DRŽAVI ČLANICI EU | 0,00 | X X X X X |
| 7. ISPORUKE NOVIH PRIJEVOZNIH SREDSTAVA U EU | 0,00 | X X X X X |
| 8. TUZEMNE ISPORUKE | 23.597,00 | X X X X X |
| 9. IZVOZNE ISPORUKE | 0,00 | X X X X X |
| 10. OSTALA OSLOBOĐENJA | 0,00 | X X X X X |

| | | |
|--|--------------|------------|
| II. OPOREZIVE TRANSAKCIJE - UKUPNO (1.+2.+3.+4.+5.+6.+7.+8.+9.+10.+11.+12.+13.+14.) | 2.297.755,27 | 599.208,66 |
| 1. ISPORUKE DOBARA I USLUGA U RH PO STOPI 5% | 0,00 | 0,00 |
| 2. ISPORUKE DOBARA I USLUGA U RH PO STOPI 10% | -165.132,27 | -16.513,23 |
| 3. ISPORUKE DOBARA I USLUGA U RH PO STOPI 25% | 1.124.950,40 | 281.237,60 |
| 4. PRIMLJENE ISPORUKE U RH ZA KOJE PDV OBRAČUNAVA PRIMATELJ (tuzemni prijenos porezne obveze) | 1.337.937,14 | 334.484,29 |
| 5. STJECANJE DOBARA UNUTAR EU PO STOPI 5% | 0,00 | 0,00 |
| 6. STJECANJE DOBARA UNUTAR EU PO STOPI 10% | 0,00 | 0,00 |
| 7. STJECANJE DOBARA UNUTAR EU PO STOPI 25% | 0,00 | 0,00 |
| 8. PRIMLJENE USLUGE IZ EU PO STOPI 5% | 0,00 | 0,00 |
| 9. PRIMLJENE USLUGE IZ EU PO STOPI 10% | 0,00 | 0,00 |
| 10. PRIMLJENE USLUGE IZ EU PO STOPI 25% | 0,00 | 0,00 |
| 11. PRIMLJENE ISPORUKE DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH PO STOPI 10% | 0,00 | 0,00 |
| 12. PRIMLJENE ISPORUKE DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH PO STOPI 25% | 0,00 | 0,00 |
| 13. NAKNADNO OSLOBOĐENJE IZVOZA U OKVIRU OSOBNOG PUTNIČKOG PROMETA | 0,00 | 0,00 |
| 14. OBRAČUNANI PDV PRI UVOZU | 0,00 | 0,00 |

| | | |
|--|--------------|------------|
| III. OBRAČUNANI PRETPOREZ - UKUPNO (1.+2.+3.+4.+5.+6.+7.) | 1.669.390,51 | 416.773,62 |
| 1. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA U TUZEMSTVU | 331.453,37 | 82.289,33 |
| 2. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA U RH ZA KOJE PDV OBRAČUNAVA PRIMATELJ (tuzemni prijenos porezne obveze) | 1.337.937,14 | 334.484,29 |
| 3. PRETPOREZ OD STJECANJA DOBARA UNUTAR EU | 0,00 | 0,00 |
| 4. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH USLUGA IZ EU | 0,00 | 0,00 |
| 5. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH | 0,00 | 0,00 |
| 6. PRETPOREZ PRI UVOZU | 0,00 | 0,00 |
| 7. ISPRAVCI PRETPOREZA | X X X X X | 0,00 |

| | | |
|--|-----------|------------|
| IV. OBVEZA PDV-a U OBRAČUNSKOM RAZDOBLJU: ZA UPLATU (II.-III.) ILI ZA POVRAT (III.-II.) | X X X X X | 182.435,04 |
|--|-----------|------------|

| | | |
|--|-----------|------|
| V. PO PRETHODNOM OBRAČUNU: NEUPLAĆENI PDV DO DANA PODNOŠENJA OVE PRIJAVE - VIŠE UPLAĆENO - POREZNI KREDIT | X X X X X | 0,00 |
|--|-----------|------|

| | | |
|---|-----------|------------|
| VI. UKUPNO RAZLIKA: ZA UPLATU / ZA POVRAT | X X X X X | 182.435,04 |
|---|-----------|------------|

| | | |
|--|---|--|
| VII. IZNOS GODIŠNJEG RAZMJERNOG ODBITKA PRETPOREZA (%) | 0 | |
|--|---|--|

_____ kn
POVRAT

_____ kn
PREDUJAM

_____ kn
USTUP POVRATA

| | | |
|---|--|-----------------------------------|
| POREZNI OBVEZNIK (naziv/ime i prezime: mjesto, ulica i broj) | POREZNI ZASTUPNIK (naziv/ime i prezime: mjesto, ulica i broj) | NADLEŽNA ISPOSTAVA POREZNE UPRAVE |
| UNICORN d.o.o. Podglavičkih žrtava 16 22203 Rogoznica | | ŠIBENIK |
| PDV IDENTIFIKACIJSKI BROJ/OIB | PDV IDENTIFIKACIJSKI BROJ POREZNOG ZASTUPNIKA/OIB | PRIJAVA PDV-a ZA RAZDOBLJE |
| 96907401750 | | OD 01.07 DO 31.12 GOD: 2014 |

| OPIS | POREZNA OSNOVICA (iznos u kunama i lipama) | PDV PO STOPI 5%, 13% I 25% (iznos u kunama i lipama) |
|--|---|---|
| OBRACUN PDV-a U OBAVLJENIM TRANSAKCIJAMA DOBARA I USLUGA - UKUPNO (I+II) | 1.328.332,10 | X X X X X |
| I. TRANSAKCIJE KOJE NE PODLJEŽU OPOREZVANJU I OSLOBODENE (1.+2.+3.+4.+5.+6.+7.+8.+9.+10.) | 9.145,50 | X X X X X |
| 1. ISPORUKE U RH ZA KOJE PDV OBRACUNAVA PRIMATELJ (tuzemni prijenos porezne obveze) | 0,00 | X X X X X |
| 2. ISPORUKE DOBARA OBAVLJENE U DRUGIM DRZAVAMA ČLAN. | 0,00 | X X X X X |
| 3. ISPORUKE DOBARA UNUTAR EU | 0,00 | X X X X X |
| 4. OBAVLJENE USLUGE UNUTAR EU | 0,00 | X X X X X |
| 5. OBAVLJENE USLUGE OSOBAMA BEZ SJEDIŠTA U RH | 0,00 | X X X X X |
| 6. SASTAVLJANJE I POSTAVLJANJE DOBARA U DRUGOJ DRŽAVI ČLANICI EU | 0,00 | X X X X X |
| 7. ISPORUKE NOVIH PRIJEVOZNIH SREDSTAVA U EU | 0,00 | X X X X X |
| 8. TUZEMNE ISPORUKE | 9.145,50 | X X X X X |
| 9. IZVOZNE ISPORUKE | 0,00 | X X X X X |
| 10. OSTALA OSLOBODENJA | 0,00 | X X X X X |
| II. OPOREZIVE TRANSAKCIJE - UKUPNO (1.+2.+3.+4.+5.+6.+7.+8.+9.+10.+11.+12.+13.+14.) | 1.319.186,60 | 307.728,66 |
| 1. ISPORUKE DOBARA I USLUGA U RH PO STOPI 5% | 0,00 | 0,00 |
| 2. ISPORUKE DOBARA I USLUGA U RH PO STOPI 13% | 183.900,00 | 23.907,00 |
| 3. ISPORUKE DOBARA I USLUGA U RH PO STOPI 25% | 765.900,00 | 191.475,00 |
| 4. PRIMLJENE ISPORUKE U RH ZA KOJE PDV OBRACUNAVA PRIMATELJ (tuzemni prijenos porezne obveze) | 369.386,60 | 92.346,66 |
| 5. STJECANJE DOBARA UNUTAR EU PO STOPI 5% | 0,00 | 0,00 |
| 6. STJECANJE DOBARA UNUTAR EU PO STOPI 13% | 0,00 | 0,00 |
| 7. STJECANJE DOBARA UNUTAR EU PO STOPI 25% | 0,00 | 0,00 |
| 8. PRIMLJENE USLUGE IZ EU PO STOPI 5% | 0,00 | 0,00 |
| 9. PRIMLJENE USLUGE IZ EU PO STOPI 13% | 0,00 | 0,00 |
| 10. PRIMLJENE USLUGE IZ EU PO STOPI 25% | 0,00 | 0,00 |
| 11. PRIMLJENE ISPORUKE DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH PO STOPI 5% | 0,00 | 0,00 |
| 12. PRIMLJENE ISPORUKE DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH PO STOPI 13% | 0,00 | 0,00 |
| 13. PRIMLJENE ISPORUKE DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH PO STOPI 25% | 0,00 | 0,00 |
| 14. NAKNADNO OSLOBODENJE IZVOZA U OKVIRU OSOBNOG PUTNIČKOG PROMETA | 0,00 | 0,00 |
| 15. OBRACUNANI PDV PRI UVOZU | 0,00 | 0,00 |
| III. OBRACUNANI PRETPOREZ - UKUPNO (1.+2.+3.+4.+5.+6.+7.) | 712.115,80 | 177.389,86 |
| 1. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA U TUZEMSTVU po stopi 5% | 25,24 | 1,26 |
| 2. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA U TUZEMSTVU po stopi 13% | 5.285,23 | 687,09 |
| 3. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA U TUZEMSTVU po stopi 25% | 337.418,73 | 84.354,85 |
| 4. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA U RH ZA KOJE PDV OBRACUNAVA PRIMATELJ (tuzemni prijenos porezne obveze) | 369.386,60 | 92.346,66 |
| 5. PRETPOREZ OD STJECANJA DOBARA UNUTAR EU po stopi 5% | 0,00 | 0,00 |
| 6. PRETPOREZ OD STJECANJA DOBARA UNUTAR EU po stopi 13% | 0,00 | 0,00 |
| 7. PRETPOREZ OD STJECANJA DOBARA UNUTAR EU po stopi 25% | 0,00 | 0,00 |
| 8. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH USLUGA IZ EU po stopi 5% | 0,00 | 0,00 |
| 9. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH USLUGA IZ EU po stopi 13% | 0,00 | 0,00 |
| 10. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH USLUGA IZ EU po stopi 25% | 0,00 | 0,00 |
| 11. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 5% | 0,00 | 0,00 |
| 12. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 13% | 0,00 | 0,00 |
| 13. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 25% | 0,00 | 0,00 |
| 14. PRETPOREZ PRI UVOZU | 0,00 | 0,00 |
| 15. ISPRAVCI PRETPOREZA | X X X X X | 0,00 |
| IV. OBVEZA PDV-a U OBRACUNSKOM RAZDOBLJU: ZA UPLATU (II.-III.) ILI ZA POVRAT (III.-II.) | X X X X X | 130.338,80 |
| V. PO PRETHODNOM OBRACUNU: NEUPLAĆENI PDV DO DANA PODNOŠENJA OVE PRIJAVE - VIŠE UPLAĆENO - POREZNI KREDIT | X X X X X | 0,00 |
| VI. UKUPNO RAZLIKA: ZA UPLATU / ZA POVRAT | X X X X X | 130.338,80 |
| VII. IZNOS GODIŠNJEG RAZMJERNOG ODBITKA PRETPOREZA (%) | 0 | |

_____ kn
POVRAT

_____ kn
PREDUJAM

_____ kn
USTUP POVRATA

POPIS TABLICA

Tablica 1. Pregled zemalja Europske unije koje primjenjuju RC

Tablica 2. Pregled zemalja Europske unije koje primjenjuju RC u građevinarstvu

Tablica 3. Pregled pojedinih prihoda državnog proračuna od 1998. do 1999. godine

Tablica 4. Pregled pojedinih prihoda državnog proračuna od 2000. do 2003. godine

Tablica 5. Pregled pojedinih prihoda državnog proračuna od 2004. do 2013. godine

Tablica 6. Obračun PDV-a kada se primjenjuje mehanizam prijenosa porezne obveze

Tablica 7. Prikaz poreznog položaja obveznika PDV-a na početku poreznog lanca u periodu od 01.07.2012. do 31.12.2014. godine

Tablica 8. Prikaz poreznog položaja obveznika PDV-a koji se nalazi u sredini poreznog lanca u periodu od 01.07.2012. do 31.12.2014. godine

Tablica 9. Prikaz poreznog položaja obveznika PDV-a na kraju poreznog lanca u periodu od 01.07.2012. do 31.12.2014. godine

POPIS SLIKA

Slika 1. Standardizirani obrazac obavijesti